جامعة بنها
كلية التجارة

المحاسبة الضريبية

دكتورة

وفاء يحيى أحمد حجازي

كلية التجارة– جامعة بنها

المحاسبة الضريبية

كود (٢٤٥)

دكتورة

وفاء يحيى أحمد حجازى

كلية التجارة ــ جامعة بنها

بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمـــة

استقر الفكر الاقتصادي والمالي الحديث على أن الإصلاح الضريبي الكفء هو الذي يساعد على إيجاد مناخ جيد للاستثمار، مع ضمان تحقيق أكبر قدر من العدالة الضريبية، ويوفر الموارد المالية اللازمة لخزانة الدولة لتمويل الإنفاق الاجتماعى فى آن واحد.

ويعتبر قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ خطوة هامة وانطلاقة جديدة نحو تطبيق سياسة ضريبية متوازنة وحافزة لمزيد من الإنتاج وجذب الاستثمارات فى إطار من العدالة، بحيث لا يقتصر دور القانون الضريبي على تشجيع فئة دون غيرها، ولا يركز على مجال دون آخر، وإنما يقرر مزايا شاملة لجميع الممولين، على مختلف مستويات دخولهم ومجال نشاطهم، دون أن يغفل أهمية الضريبة كأداة مؤثرة فى السياسة المالية .

وسوف نتناول فى الباب الأول من هذا الكتاب الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى كأحد أنواع الضرائب المباشرة، وفى الباب الثاني منه نتناول الضريبة العامة على المبيعات كأحد أنواع الضرائب غير المباشرة.



والله ولى التوفيق

الباب الأول
الضريبة على إيرادات
النشاط التجارى والصناعى

الفصل الأول : الضريبة والنظام الضريبى (مقدمة عامة) .

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة.

الفصل الثانى : تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة.

الفصل الثالث : الاعفاءات المقررة من الضريبة.

الفصل الأول
الضريبة والنظام الضريبى
مقدمة عامة

١. مفهوم الضريبة وخصائصها

تعرف الضريبة فريضة نقدية تستأديها الدولة من خلال الهيئات التابعة لها وطبقاً لقواعد محددة بصورة اجبارية ونهائية من الأشخاص المكلفين بها بهدف تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية واجتماعية دون أن يقابل دفعها التزام محدد .

من التعريف السابق يمكن تلخيص أهم خصائص الضريبة على النحو التالى :

١. يتم فرض الضريبة وجبايتها بشكل جبرى والزامى فلا يترك للأشخاص حرية دفعها ، فهى بذلك تختلف عن التبرعات التى تدعو الدولة اليها وتحث المواطنين على دفعها .

٢. يتم جباية الضريبة فى شكل مالى نقدى وليس فى أى شكل آخر من أشكال السلع والخدمات التى قد يكون الشخص مستعداً لتقديمها .

٣. تؤدى الضريبة للدولة باعتبارها صاحبة السلطة والسيادة وبذلك فالضريبة تمثل ايرادات سيادية للدولة ومن ثم فانها تقوم بسن القوانين والتشريعات

وتضع القواعد المحددة للضريبة التى تسرى علـــى كافـــة المـــواطنين دون تمييز .

٤. تجبى الضريبة بصفة نهائية ومن ثم فليس للممولين حق استرداد الـــضريبة المدفوعة أو المطالبة بفوائد عليها فالضريبة ليست قرضاً عاماً تسدد الدولـــة فائدة عنه ثم ترد قيمته فى نهاية فترة الاقراض .

٥. لا يقابل سداد الضريبة التزام محدد على الدولة تجاه دافعى الضريبة ، فهـــى ليست مقابلاً لسلعة أو خدمة محددة تتولى الدولة تقديمها للممولين .

٦. تقوم الدولة بفرض الضريبة وجبايتها حتى تتمكن من تغطية النفقات العامـــة التى تتكبدها مقابل تقديم الخدمات الأساسية الـــضرورية ، وبـــذلك يكـــون للضريبة دوراً فاعلاً فى تحقيق التكافل الاجتماعى إذ تجبى الـــضريبة مـــن القادرين وتستخدم فى تمويل الخدمات الأساسية التى تعود بالنفع على كافـــة أفراد المجتمع سواء القادرين أو غير القادرين .

بعد التعريف بالضريبة وخصائصها يتضح الفرق بين الضريبة والرسم والـــثمن العام والغرامة والاتاوة ، حيث يعرف **الرسم** بأنه مبلغ يدفعه الفرد الـــى الدولـــة أو لأية سلطة عامة مقابل انتفاعه بخدمة ما ذات نفع عام تـــؤدى بواســـطة الدولـــة أو السلطة العامة ومن قبيل ذلك الرسوم المدرسية والرسوم القضائية ورسوم الـــرخص ... الخ .

أما **الثمن** فهو المبلغ الذى يدفعه الفرد الى الدولة ثمناً للمنتجـــات الــصناعية أو الزراعية التى تبيعها الدولة أو ثمناً للخدمات التى تقدمها الدولة للأفراد . أما **الغرامة** فهى مبالغ تفرض على الأشخاص الذين يرتكبون مخالفات للقوانين والنظـــام العـــام للمجتمع ، وأخيراً تعرف **الاتاوة** بأنها مبالغ تفرض بصفة الزاميـــة علـــى صـــاحب عقار بسبب النفع الخاص الذى عاد على عقاره من أشغال عمومية ذات نفـــع عـــام قامت بها الدولة أو احدى السلطات المحلية ويتمثل ذلك النفع فى شـــكل تحـــسينات يستفيد منها أصحاب العقارات .

كما تشمل الاتاوات أيضاً تلك المبالغ التى تتقاضاها الدولة أو احدى الهيئات العامة فى مقابل امتياز أو احتكار تمنحه للأشخاص .

٢. قواعـــــد الضريبـــة

توجد أربع قواعد معروفة لفرض الضرائب هـــــى :

١/٢ قاعدة العدالة :

تقضى هذه القاعدة بأن يشترك رعايا كل دولة بتأدية نفقات الحكومة بحسب مقدرة كل منهم ، وتقاس هذه المقدرة بمقدار الدخل الذى يحصل عليه كل منهم فـــى ظل حماية الدولة وتحت رعايتها .

٢/٢ قاعدة الوضوح والصراحة (قاعدة اليقين) :

تقضى هذه القاعدة بأن الضريبة المفروضة على كل شخص يجب أن تكون محددة وصريحة ، وأن يكون توقيت الجباية وطريقتها والمبالغ المطلـــوب جبايتهـــا محدداً وواضحاً بالنسبة للمكلف وبالنسبة لكل من يهمه الأمر .

٣/٢ قاعدة الملاءمة :

تقضى هذه القاعدة بان تجنى كل ضريبة فى أنسب وقت وبأفضل أسـلوب للمكلف ، بحيث تضمن عدم ازعاجه وتضمن سهولة التكليف ويسره بالنسبة لـه ، ومن أمثلة ذلك تحصيل الضريبة على النشاط التجارى أو الصناعى أو الحرفـى أو المهنى بعد تحقق الإيرادات وتولد الأرباح الخاضعة للضريبة .

٤/٢ قاعدة الاقتصاد :

تقضى هذه القاعدة بأن يكون الفرق بين ما يخرج من خزينة الممـول ومـا يدخل خزينة الدولة من كل ضريبة أقل ما يمكن حتى تتحقق الوفرة للغلة الضريبية.

٣. نطاق سريان الضريبة

تفرض الضريبة بتشريع تصدره السلطة التشريعية ، والتـشريع الـضريبى شأنه فى ذلك شأن التشريعات الأخرى يتضمن بعض الأحكام التـى تحـدد نطـاق سريانه من حيث المكان والزمان والأموال والأشخاص الذين يـشملهم التـشريع . وعند تحديد نطاق سريان الضريبة يوجد معيارين رئيسيين يختار المشرع من بينهما وهما :

١/٣ معيار الرابطة أو التبعية السياسية .

٢/٣ معيار الرابطة أو التبعية الاقتصادية .

١/٣ معيار الرابطة أو التبعية السياسية :

يقصد بالتبعية السياسية رابطة الجنسية التى تربط الدولة بالأشخاص التابعين لها " برعاياها " وهى رابطة سياسية وقانونية تتأسس على انتماء الأشخاص لدولة معينة . ورابطة الجنسية تظل قائمة بين الفرد والدولة التى يحمل جنسيتها سواء أقام الفرد داخل الدولة أو خارجها .

ويترتب على اكتساب الشخص جنسية ما حقوق وواجبات ولعل من أهم هذه الحقوق حق الحماية والرعاية التى تقدمها الدولة لرعاياها فى الداخل والخارج ، أو واجبات المواطن تجاه الدولة فأبرزها تكلفة المواطنة وما ينشأ عنها من أداء الخدمة العسكرية وأداء الضرائب التى تقررها الدولة باعتبارها صاحبة السيادة على رعاياها لقاء ما توفره الدولة لهم من رعاية وحماية .

وفى حالة الأخذ بمعيار التبعية السياسية لسريان التشريع الضريبى فان الضريبة المنصوص عليها فى التشريع تسرى على كافة المواطنين بغض النظر عن محل اقامتهم أو موقع أموالهم أو محل مزاولة نشاطهم وأعمالهم . وبذلك يمكن القول بأن تبنى المشرع الضريبى لمبدأ التبعية السياسية يعنى أنه يتتبع مواطنى الدولة ورعاياها أينما وجدوا ويلاحق نشاطهم ويصيب أموالهم حتى ولو كانت واقعة فى دولة أخرى .

ويؤخذ على معيار التبعية السياسية أنه قد يؤدى الى خضوع نفس الشخص ونفس المال أو الدخل لضريبتين فى آن واحد الأمر الذى ينشأ عنه ازدواج ضريبى وهو ظاهرة غير مرغوبة لمنافاتها العدالة الضريبية .

وعادة ما يستخدم معيار التبعية السياسية فى حالات خاصة أو لأسباب سياسية أو اقتصادية معينة .

٢/٣ معيار الرابطة أو التبعية الاقتصادية :

يقصد بالرابطة الاقتصادية تلك العلاقة التى تنشأ بين الفرد والدولة بسبب مساهمته فى النشاط الاقتصادى والاجتماعى للدولة من جهة واستفادته مما تقدمه الدولة من خدمات داخل حدودها من جهة أخرى .

وبذلك يمكن القول بان هناك علاقة اقتصادية بين الفرد والدولة نتيجة الاعتبارات الآتية :

- امتلاك ثروة أو تحقق دخل بالدولة ، فهذه الثروة وذلك الدخل يمثلان جانباً من اقتصاديات المجتمع .
- قيام الفرد باستهلاك سلع والانتفاع من الخدمات العامة التى تقدمها الدولة .

وعند تطبيق معيار الرابطة أو التبعية الاقتصادية بشأن سريان التشريع الضريبى فان الضريبة التى تفرضها الدولة تسرى على كافة الأشخاص المقيمين بها

وعلى جميع الأموال والأنشطة الواقعة داخل حدود الدولة بغض النظر عن جنسية هؤلاء الأشخاص وبغض النظر عن محال اقامتهم .

يتضح مما سبق أن معيار التبعية الاقتصادية يتضمن معيارين فرعيين هما :

١/٢/٣ معيار الاقامة والتوطن بالنسبة للممول .

٢/٢/٣ معيار الأموال المستثمرة والتى تمثل مصدراً للدخل .

وسوف نناقش كل من هذين المعيارين على النحو التالى :

١/٢/٣ معيار الاقامة والتوطن بالنسبة للممول :

لا يوجد تعريف محدد للتوطن أو الاقامة ولكن يمكن الاستدلال عليها من خلال قرائن معينة ، وتجدر الاشارة الى ان المشرع الضريبى المصرى فى قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى المادة (٢) من القانون قد اعتبر الممول (الشخص الطبيعى) مقيماً فى مصر فى أى حالة من **الحالات الآتية** :

١. إذا كان له موطن دائم فى مصر ، ويكون للشخص الطبيعى موطن دائم فى مصر فى أى من الحالتين الآتيتين :

- إذا تواجد فى مصر معظم أوقات السنة سواء فى مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت .
- إذا كان للممول محل تجارى أو مكتب مهنى أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التى يزاول فيها الشخص الطبيعى نشاطه فى مصر.

٢. المقيم فى مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثنى عشر شهراً.
٣. المصرى الذى يؤدى مهام وظيفته فى الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية .

ويكون الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر فى أى من الأحوال الاتية :
١. إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصرى .
٢. إذا كان مركز إدارته الرئيسى أو الفعلى فى مصر. وذلك إذا تحققت حالتان على الأقل من الحالات الآتية :
- إذا كانت هى المقر الذى تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية .
- إذا كانت هى المقر الذى تنعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.
- إذا كانت هى المقر الذى يقيم فيه ٥٠٪ على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .
- إذا كانت هى المقر الذى يقيم فيه الشركاء أو المساهمين الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت .
٣. إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠٪ من رأسمالها .

وتعتبر الاقامة والتوطن معيار مقبولاً الى حد كبير كأساس لسريان الضريبة ذلك لأن كل من يقيم فى دولة معينة ويتخذها موطناً له عليه أن يساهم فى تغطية أعبائها ونفقاتها العامة لما يتمتع به من الخدمات والمرافق العامة لتلك الدولة .

٢/٢/٣ معيار موقع المال المستثمر أو مصدر الدخل :

طبقاً لهذا المعيار فان الضريبة تسرى على الأموال الموجودة داخل حـدود الدولة وعلى الأنشطة والأحداث التى تجرى بها دون أى اعتبار لجنسية أو مـوطن أصحاب هذه الأموال والأنشطة والاحداث .

هذا وتنص المادة (٣) من القانون على أن الدخل المحقق من مـصدر فـى مصر تشمل ما يلى :

أ. الدخل من الخدمات التى تؤدى فى مصر بما فى ذلك المرتبـات ومـا فـى حكمها .

ب. الدخل الذى يدفعه رب عمل مقيم فى مصر ، ولو أدى العمل فى الخارج.

ج. الدخل الذى يحصل عليه الرياضى أو الفنان من النشاط الذى يقوم بـه فـى مصر .

د. الدخل من الأعمال التى يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة فى مصر .

هـ. الدخل من التصرفات فى المنقولات التى تخص منشأة دائمة فى مصر .

و. الدخل من الاستغلال والتصرف فى العقارات وما فى حكمها الكائنة بمـصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص .

ز. التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة فى مصر .

ح. حصص الأرباح التى تدفعها شركة أشخاص مقيمة فى مصر .

ط. العائد الذى تدفعـه الحكومـة أو وحـدات الإدارة المحليـة أو الأشـخاص الاعتبارية العامة أو أى شخص مقيم فى مصر والعائد الذى يتم سداده مـن منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها .

ى. مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والاتاوات التى يدفعها شخص مقيم فى مصر أو التى تدفع من منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالكها غير مقيم .

ك. الدخل من أى نشاط آخر يتم القيام به فى مصر .

وجدير بالذكر أن النظم الضريبية الحديثة لا تأخذ بمعيار واحداً دائماً ولكن تأخذ بعدة معايير .

٤. التبويبات المختلفة للضرائب

تبوب الضرائب فنياً من وجهات نظر متعددة وهذه التبويبات متداخلة ومتقاطعة فى مجالات متعددة ، ومن أهم هذه التبويبات :

أولاً: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة ....

يقصد بالضريبة الوحيدة أن تعتمد الدولة على ضريبة رئيسية واحدة فى تدبير احتياجاتها المالية وقد يوجد بجانبها ضرائب مكملة أخرى ذات أهمية ضئيلة ، كأن تفرض على الملكية العقارية ، أو الانفاق فى شتى جوانبه من السلع الضرورية أو الكمالية ، أو أن تفرض على رأس المال ، ويفضل معظم مؤيدى الضريبة الوحيدة أن تفرض على مجموع الدخل .

وقد أخذ المشرع الضريبى فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنظام الضريبة الموحدة حيث نصت المادة (٦) من القانون على أن " تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر . ويتكون مجموع صافى الدخل من المصادر الآتية :

١. المرتبات وما فى حكمها.
٢. النشاط التجارى والصناعى.
٣. النشاط المهنى أو غير التجارى.
٤. الثروة العقارية.

ثانياً: الضرائب الشخصية والضرائب العينية ....

يقصد بالضرائب الشخصية تلك التـــى يراعـــى عنـــد تطبيقهـــا الظـــروف الشخصية للممول ومدى قدرته على تحمل عبء الضريبة ، مثـــل مراعـــاة الحالـــة الاجتماعية والعائلية للممول ، وما إذا كان المال الخاضع للـــضريبة هـــو المـــصدر الوحيد للممول أو أن للممول مصادر أخرى .

أما الضرائب العينية فهى الضرائب التى تهتم فقط بالأموال المتخذة كأساس لفرض الضريبة دون أى اعتبار للظروف الخاصة بالممول أو مدى قدرتـــه علـــى تحمل العبء الضريبى ، فلا يختلف سعر الضريبة ولا شروط الخضوع لهـــا مـــن شخص لآخر أى تعامل جميع الممولين نفس المعاملة دون تمييز.

ثالثا: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية ....

الضريبة النسبية هى الضريبة التى يفرضها المشرع بمعدل نسبى ثابت مـــن قيمة المادة الخاضعة للضريبة بغض النظر عن قيمتها حيث يطبق نفس المعدل على الوعاء الضريبى الكبير والضئيل على السواء.

أما الضريبة التصاعدية فهى الضريبة التى يتغير معدلها تصاعدياً بزيادة وعاء الضريبة ، ويؤدى التصاعد فى معدلات الضريبة الى التمييز فى المعاملة الضريبية بين الأشخاص ذوى الدخل المحدود وبين الأشخاص أصحاب الدخول الضخمة وبذلك تتحقق المساواة فى التضحية وتؤدى الى العدالة المنشودة.

وقد أخذ المشرع المصرى فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالضريبة **النسبية** على أرباح الأشخاص الإعتبارية ، حيث نصت المادة (٤٩) من القانون بأن " يقرب وعاء الضريبة الى أقرب عشرة جنيهات أقل ويخضع للضريبة بسعر ٢٠٪ من صافى الأرباح السنوية .

واستثناء من السعر الوارد فى الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول ، والبنك المركزى للضريبة بسعر ٤٠٪ ، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٥٪ " .

ومن ناحية أخرى أخذ المشرع بالضرائب **التصاعدية** على دخل الأشخاص الطبيعيين ، حيث نصت المادة (٨) من القانون أن " تكون أسعار الضريبة على النحو الآتى :

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه ١٠٪

الشريحة الثانية : أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه ١٥٪

الشريحة الثالثة : أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه ٢٠٪

ويتم تقريب مجموع صافى الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل " .

رابعا: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ....

يقصد بالضرائب المباشرة تلك الضرائب التى تتجه الى الدخل مباشرة فتصيبه بحيث يتم فرضها وربطها وتحصيلها مباشرة . هذا ويتحمل عبؤها الشخص المكلف بها قانوناً فهى تصيب المكلف بها مباشرة وتستقر على عاتقه نهائياً دون أن يتمكن من نقلها الى شخص آخر .

أما الضرائب غير المباشرة فهى التى تتجه الى الدخل فتصيبه فى مواقع استخدامه ، ويتم جبايتها نتيجة وقائع محددة ينص عليها التشريع الضريبى كانتاج السلع أو بيعها أو عبورها الحدود الجمركية ، وهى لا تفرض مباشرة وبالاسم على الشخص بل تفرض على الخدمات المؤداه أو السلع المنتجة ويدفعها بطريقة غير مباشرة من يريد الانتفاع بهذه الخدمات أو يرغب فى استهلاك تلك السلع .

والضرائب غير المباشرة تنقل بارادة المشرع أو فى التطبيق العملى من شخص لآخر ، وهى ضريبة يوجد فيها وسيط بين المكلف بدفعها والخزانة العامة.

خامساً: الضريبة على الدخل والضريبة على الثروة ....

يعتبر الدخل أفضل مقياس للمقدرة التكليفية للممولين ، والضريبة على الدخل تحقق غلة وافرة وغزيرة من جهة كما تتميز بالمرونة من جهة ثانية كما تحقق أكبر قدر من العدالة الضريبية ويتفق الفقهاء الماليون على انه كقاعدة يجب أن تجبى الضريبة من الدخل. أما الضريبة على رأس المال فهى ضريبة تصيب رأس المال الثابت والمنقول .

ويجب ألا تفرض الضريبة إلا على الدخول ذلك لأن الضريبة إذا تجـــاوزت دخل الأفراد وامتدت الى رأس المال المغل لهذا الدخل فانها تقضى عليـــه تـــدريجياً مما قد يؤثر على الدخول .

٥. النظام الضريبى وعناصره

النظام الضريبى شأنه شأن أى نظام آخر هـــو مجموعـــة مـــن العناصـــر والأجزاء التى تكمل بعضها البعض وتترابط معاً وتتفاعل مما يؤدى الـــى تحقيـــق الأهداف المناطة بالنظام الضريبى .

١/٥ أهداف النظام الضريبى

النظام الضريبى له أهداف متعددة ومتنوعة يمكن تبويبها فى الآتي :

(١) أهداف مالية تتمثل فى :

- توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة.
- تحصيل الضريبة بأقل تكلفة ممكنة ، ويقصد بتكلفة التحصيل ما تتكبده كـــل مـــن الادارة الضريبية والممولين من أعباء فى سبيل تقدير وربط وتحصيل الـــضريبة وتسوية الاعتراضات التى قد تنشأ عند فرض تلك الضريبة.

(٢) أهداف اقتصادية حيث تستخدم الضريبة كأداة لكل مما يلى:

- الانعاش الاقتصادى لقطاعات معينة ، أى كأداة لتنمية وتشجيع بعض المشروعات الاقتصادية الأساسية من خلال الحوافز الضريبية والاعفاءات.

- تفادى الأزمات والمشاكل الاقتصادية ، إذ تستخدم الضريبة فى الحد من التوسع الاقتصادى غير المرغوب فيه سواء على مستوى قطاع معين أو على مستوى الاقتصاد القومى وذلك من خلال فرض ضرائب اضافية أو زيادة معدلات الضرائب الحالية .

- استخدام الضريبة لتثبيت تكاليف المعيشة ، وذلك بتبنى سياسة الاعفاءات الضريبية التى تتقرر لذوى الدخول المنخفضة ، وتخفيض الضرائب على السلع الضرورية وزيادتها على السلع الكمالية.

(٣) أهداف اجتماعية ، من أهمها:
- تنظيم وإعادة توزيع الدخل أى عدم السماح بتمركز الثروة بأيدى فئة أو طبقة محدودة من افراد المجتمع، ومن وسائل ذلك الضرائب التصاعدية والضرائب الاضافية على الدخل.

- تشجيع بعض الأنشطة الاجتماعية مثل الأنشطة التعاونية والعلمية من خلال الاعفاءات الضريبية وتقديم المنح والاعانات الحكومية.

٢/٥ عناصر النظام الضريبى

يتكون النظام الضريبى من مجموعة العناصر التى تتفاعل وتترابط وتتكامل معاً لتحقيق أهداف النظام الضريبى ومن أهم هذه العناصر:

أولاً: التشريع الضريبى

يشمل التشريع الضريبى على القــوانين التــى تــصدرها الدولــة لفــرض الضرائب وربطها وتحصيلها والاعتراض عليها والغائهــا ، إذا لا يمكــن فــرض الضرائب إلا باصدار القوانين التى يجب أن يتبع فى اصدارها الأصول الدســتورية السائدة عند فرض الضريبة فى بلد معين .

وترجع أهمية التشريع الضريبى فى أنه يرسم إطار التنظيم الفنى للــضريبة والذى يشمل العناصر الآتية :

- نطاق سريان الضريبة وذلك بتعيين الأشخاص والأمــوال التــى تــصيبها الضريبة .
- وعاء الضريبة وذلك بتعيين الايرادات التى تصيبها الضريبة والتكاليف التى يتعين خصمها من تلك الايرادات.
- الاعفاءات الضريبية.
- قواعد وإجراءات التحاسب الضريبى .
- سعر الضريبة .
- الاقرارات والدفاتر التى يلتزم الممولون بتقديمها وامساكها.

ثانياً: الإدارة الضريبية

يقصد بالادارة الضريبية السلطة التنفيذية التى ينــاط بهــا تنفيــذ التــشريع الضريبى وذلك من خلال التخطيط ورسم السياسات وإعداد برامج العمل والجدولــة الزمنية للأنشطة المختلفة للعمل الضريبى.

ثالثاً: الممولون

الممولون هم دافعو الضرائب وهم العنصر الأساسى فى النظـــام الـــضريبى ويمكن تصنيفهم الى أشخاص طبيعيين وأشخاص اعتباريين.

رابعاً: المحاسبة الضريبية (التحاسب الضريبى)

تتم المحاسبة الضريبية فى اتجاهين ، أولهما طرف الممول حيث يتم اعـــداد الاقرارات الضريبية التى تتضمن وعاء الضريبة وذلك من واقع مستندات ودفـــاتر الممول. وثانيهما طرف الإدارة الضريبية وبمعرفة خبرائها الذين يقومون بفحـــص اقرارات الممولين ومستنداتهم ودفاترهم وأنظمة الرقابة والضبط الـــداخلى الخاصـــة بهم.

خامساً: القضاء الضريبى

يعتبر القضاء الضريبى أحد الأنظمة الفرعية التـــى يتكـــون منهـــا النظـــام الضريبى وهو عنصر أساسى يختص بالنظر فى الخلافات والمنازعات الـــضريبية التى قد تنشأ بين الممولين والإدارة الضريبية.

ويبدأ القضاء الضريبى بلجان الطعن والتى هى فى حقيقتها لجـــان إداريـــة ذات اختصاص قضائى فقراراتها واجبة التنفيذ من جهة كما يمكـــن لـــذوى الـــشأن الطعن فيها أمام المحاكم من جهة أخرى .

الفصل الثانى

الإيرادات الخاضعة للضريبة

١. شروط اخضاع الإيرادات للضريبة

حتى تخضع أرباح النشاط التجارى والصناعى والحرفى للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يجب أن يكون النشاط مستهدفاً تحقيق الربح ، وأن يزاول الممول نشاطه باستقلال وأن يتحقق الربح فى مصر. وسوف نوجز هذه الشروط على النحو التالى :

١/١ قصد تحقيق الربح

يشترط لخضوع أرباح النشاط التجارى والصناعى أن يكون الممول مزاولاً للنشاط بقصد تحقيق الربح ، ولا يحتاج الأمر بالضرورة الى توافر أهلية معينة أو أن يكون العمل التجارى أو الصناعى أو الحرفى مشروعاً حتى تخضع أرباحه للضريبة.

كما لا يشترط أن يكون العمل الذى يزاوله الممول عملاً تجارياً حسب القانون التجارى ، إذ العبرة بقصد تحقيق الربح من هذا العمل.

ويبنى على هذا الشرط أن الأنشطة التى لا تستهدف تحقيق الربح لا تخضع للضريبة ، مثال ذلك الجمعيات الخيرية والتعاونية.

٢/١ الاستقلال فى مزاولة النشاط

يجب أن يزاول الممول نشاطه لحساب نفسه ولمصلحته هو وعلى مسئوليته لأنه لو عمل لحساب الغير وتحت إشرافه ورقابته كان أجيراً ويخضع عائد عمله للضريبة على المرتبات وما فى حكمها.

والقاعدة أن أرباح النشاط التجارى والصناعى مستمدة من نتاج تضافر عنصرى رأس المال والعمل ، ويتحقق ذلك من خلال أنشطة المنشآت الفردية بغرض تحقيق الربح باستقلال.

٣/١ تحقيق الربح فى مصر

يشترط فى أرباح النشاط التجارى والصناعى الخاضعة للضريبة أن تكون قد تحققت فى مصر بغض النظر عن جنسية وموطن الممول.

وطبقاً للمادة (٦) من القانون تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر. وفى هذا الشأن يتضح ما يلى :

- لا تسرى الضريبة على الأرباح التى تحققها المنشأة الفردية المصرية خارج حدود مصر ، وسواء كانت مملوكة لمصريين أو أجانب مقيمين فى مصر.

- تخضع أرباح المنشآت الفردية الأجنبية العاملة فى مصر للضريبة فى حدود ما تحقق من هذه الأرباح نتيجة نشاط تجارى أو صناعى ، ولو اقتصر على صفقة واحدة فى مصر.

٢. الإيرادات الخاضعة للضريبة

في ضوء المواد من (١٩) وحتى (٢١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يمكن استعراض بنود أرباح النشاط التجارى والصناعى الخاضعة للضريبة على النحو التالى :

١/٢ أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول:

باستقراء محتوى هذا البند من المادة (١٩) يمكن القول بانها تتناول الربح الخاضع للضريبة والمتولدة من ثلاثة أنشطة كما يلى :

أولاً: النشاط التجارى:

القانون التجارى عرف الأعمال التجارية بانها كل شراء بقصد البيع أو كل عمل يتم على سبيل التداول أو المضاربة هذا من جهة ، ومن جهة اخرى لم ترد العمال التجارية فى القانون التجارى على سبيل الحصر ، ويطلق على الأعمال التى نص عليها القانون اسم أعمال تجارية بطبيعتها مثل الشراء لأجل البيع أو التأجير أو توريد السلع والخدمات وعمليات البنوك والصيرفة ... الخ ، وذلك للتفرقة بينها وبين الأعمال التجارية بالتبعية ، أى الأعمال التى تغتبر فى الأصل مدنية ويسبغ عليها القانون الصفة التجارية إذا باشرها تاجر وكانت متعلقة بشئون تجارته.

ثانياً: النشاط الصناعى:

يمكن القول بان المنشآت الصناعية هى التى تعمل فى اى من المجالات الآتية :

- الصناعات التحويلية .... وهى الصناعات التى من خلالها يتم تحويل المواد الخام الى منتجات مثل صناعات الأثـــاث والــصناعات الغذائيـــة والغـــزل والنسيج ...الخ.

- الصناعات التجميعية .... وهى الصناعات التى عن طريقها يـــتم التوصـــل الى المنتج التام من خلال تجميع وتركيب مكوناته كما هو الحال فى صناعة تجميع السيارات ...الخ.

- الصناعات الاستخراجية .... وهى الصناعات التى من خلالها يتم اســـتغلال الموارد الطبيعية كالثروة المعدنية والمحاجر ...الخ.

ثالثاً: منشآت المناجم والمحاجر والبترول:

تعتبر منشآت المناجم والمحاجر والبترول من قبيـــل المنـــشآت الـــصناعية الاستخراجية ، ومع ذلك فقد أضاف المشرع الضريبى فى البند الأول مـــن المـــادة (١٩) " ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول " والنص عليها بشكل صريح تأكيـــداً لخضوعها للضريبة ومنعاً لأى لبس.

٢/٢ أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة:

الحرفى هو ذلك الشخص الذى يزاول العمل مستقلاً لحساب نفسه ، وغالبـــاً ما يكون عمله يدوياً مع الاستعانة بقليل من العدد والأدوات البسيطة مثـــل النجـــار ، الحلاق ، السباك ، الميكانيكى ، الكهربائى ، وما شابه ذلك.

أما المنشآت الصغيرة ووفقاً لنص المادة (١٨) من القانون تخضع أرباحها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفق الأسس والقواعد وإجراءات التحصيل التى يحددها قرار وزير المالية وبما لايتعارض مع قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم ٢٤١ لسنة ٢٠٠٤ وذلك بما يتفق مع طبيعتها وييسر أسلوب معاملتها الضريبية.

٣/٢ أرباح أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة:

ينص البند الثالث من المادة (١٩) من القانون بان تسرى الضريبة على " الأرباح التى تتحقق من اى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة فى تطبيق أحكام هذا البند "

وقد نصت المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن تعد صفقة واحدة كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة للاستعمال الشخصى و بشرط :

- أن تكون الصفقة بغرض تجارى أو صناعى .
- وأن يتم البيع خلال فترة اثنى عشر شهراً من تاريخ الشراء.

٤/٢ الأرباح التى يحققها السماسرة والوكلاء بالعمولة:

تقضى المادة التاسعة عشر بأن " تسرى الضريبة على الأرباح التى تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التى يقوم بها السماسرة والاكلاء بالعمولة ، وبصفة عامة

كل ربح يحققه أى شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة ".

يتضح من نص المادة السابقة ما يلى :

١. تصيب الضريبة الأرباح التى تتحقق من ممارسة عمليات السمسرة والوساطة والوكالة بالعمولة .
٢. تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن العمليات المشار اليها سواء تعلقت بشراء أو بيع أو تأجير.
٣. تصيب الضريبة الأرباح الناتجة عن العمليات المشار اليها سواء كان موضوعها عقارات أو سلع ملموسة أو خدمات غير ملموسة أو قيم منقولة ، لذلك فان الضريبة تصيب الفئات الآتية :
   - السماسرة والوسطاء فى مجال شراء أو بيع أو تأجير العقارات.
   - السماسرة والوسطاء فى مجال بضاعة الأمانة.
   - سماسرة بيع وشراء الأوراق المالية.
   - وكلاء السفر والنقل والتأمين.

٥/٢ أرباح تأجير المحلات والآلات:

تنص المادة (١٩) فى البند الخامس على الآتى :

تسرى الضريبة على " الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجارى أو صناعى سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية ، وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية ، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الرى وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة فى الزراعة " .

نستخلص من المادة السابقة ما يلى :

١. تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير المحال التجارية أو الصناعية سواء تم تأجير المحل بالكامل أو اقتصر التأجير على بعض عناصره المادية أو المعنوية . ويقصد بالعناصر المادية تلك العناصر الملموسة والتى تصنف محاسبياً كأصول ملموسة مثل الآلات والأثاث والمعدات ، أم العناصر المعنوية فهى العناصر غير الملموسة والتى يتم تصنيفها محاسبياً كأصول معنوية أو غير ملموسة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية.

٢. تصيب الضريبة الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية حتى ولو لم تكن عنصراً من العناصر المادية للمحال التجارية أو الصناعية.
وقد نصت المادة (٢٦) من اللائحة التنفيذية بأن تشمل الآلات الميكانيكية والكهربائية ، المنصوص عليها فى البند (٥) من المادة (١٩) من القانون ، الآلات الإلكترونية والرقمية وغيرها .

٣. الجرارات الزراعية وماكينات الرى وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة فى الزراعة لا تخضع للضريبة فهى معفاة بنص البند رقم (٥) من المادة سالفة الذكر.

٦/٢ أرباح نشاط النقل:

ينص البند السادس من المادة (١٩) على أن تخضع للضريبة أرباح نشاط النقل بانواعه المختلفة ، ومعنى ذلك أنه طالما قام الشخص الطبيعى بممارسة نشاط النقل فى مصر سوف تخضع أرباحه من هذا النشاط للضريبة ، وسواء كان النقل براً أو بحراً أو جواً ، وسواء كان النقل للركاب أو الأمتعة أو ماشابه ذلك ، فالنص مطلق ليشمل النقل بأنواعه المختلفة.

٧/٢ أرباح شراء أو تشييد العقارات بقصد بيعها

تنص المادة (١٩) من القانون فى فقرتها السابعة على أن تسرى الضريبة على " الأرباح التى يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ الى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك " .

اخضع المشرع الضريبى هذه لأرباح للضريبة فى ظل الاعتبارات الآتية :

- أن يتعلق الأمر ببيع عقارات وتحقيق أرباح من ذلك .
- أن تكون العقارات المباعة قد آلت الى المتصرف فيها بشرائها أو بتشييدها وليس بوسائل أخرى من وسائل الأيلولة كالهبة أو الارث ... الخ.
- أن يكون التشييد أو الشراء قد تم بنية البيع .
- اعتياد أو احتراف المتصرف تشييد أو شراء العقارات وبيعها .

٨/٢ أرباح تقسيم الأراضى للتصرف فيها أو البناء عليها:

فرض المشرع الضريبى فى البند (٨) من المادة (١٩) على الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضى للتصرف فيها أو البناء عليها . ويعنى ذلك أن عمليات تقسيم الأراضى تخضع أرباحها للضريبة سواء كانت أراضى بناء أو أراضى زراعية .

وقد أخضع المشرع الضريبى هذه الأرباح للضريبة فى ظل الاعتبارات التالية :

١. أن يتم تقسيم الأراضى قبل التصرف فيها ، وبذلك فإن التصرف فى الأراضى بحالتها دون تقسيمها لا يخضعها لحكم البند الثامن من المادة (١٩).
٢. أن يتم التصرف فى الأراضى حتى يتحقق الإيراد وتتولد الأرباح التى تصيبها الضريبة.
٣. أن تكون الأرض مملوكة للممول سواء بالشراء أو بالميراث أو بأى طريقة أخرى .

٩/٢ أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى ومشروعات الثروة الحيوانية والسمكية:

ينص البند التاسع من المادة (١٩) على أن " أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى ، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً

وحظائر تربية الدواب ، وحظائر تربية المواشى وتسمينها فيها جاوز عشرين رأساً ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية " .

يتضح من نص البند السابق أن المشرع الضريبى قد اخضع نـــوعين مـــن الإيرادات للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وهما :

١. الأرباح التى تحققها منشآت استصلاح الأراضى واستزراعها .
٢. الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو المفرخات الألية وكذلك الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الـــدواب وحظائر تربية المواشى ومشروعات مزارع الثروة السمكية.

ولا تسرى الضريبة على الدواب والمواشى إلا فيما يجاوز عشرين رأساً.

الفصل الثالث

تحديد الإيرادات

الداخلة فى وعاء الضريبة

لقد أوضح المشرع الضريبى حدود الربح الخاضع للضريبة وطريقة قياسه فى المواد (١٧) ، (٢٢) ، (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، فقد نصت الأولى على تحديد نوعية الأرباح الخاضعة للضريبة ، بينما أشارت المادة (٢٢) الى الشروط الواجب توافرها فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أما المادة (٢٣) فقد أوردت بعض التكاليف والمصروفات التى رأى المشرع انها تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم وطريقة تحديد المبلغ الذى يعتبر من التكاليف لمنع أى خلاف قد يثار بشأنها. ولم يقتصر المشرع فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على بيان ما يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بل أشار فى المادة (٢٤) الى مالا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم لمنع أى خلافات بشأنها .

١. قياس الدخل المحاسبى

يقصد **بالقياس** التعبير عن الأشياء بالأرقام وبمعنى آخر يعنى القياس التعرف على الأشياء وتحديد خصائصها ثم مقارنتها بمقياس أو بمعيار ملائم ومتفق عليه ، مثل قياس الأوزان بالكيلو جرام وقياس الأطوال بالكيلو متر ... الخ.

وفى مجال المحاسبة يسعى المحاسبون الى قياس نتائج الأحداث والعمليات المتبادلة الخاصة بالوحدة المحاسبية ثم توصيل نتائج ذلك القياس والذى يتمثل فى معلومات محاسبية الى مستخدميها كى يعتمدوا عليها كأساس لاتخاذ القرارات الخاصة بهم ، هذا وتعتبر وحدة النقد هى أداة القياس فى المجال المحاسبى.

أما **الدخل** المحاسبى فيقصد به الربح الصافى أو الخسارة الصافية التى تحققها المنشأة نتيجة مزاولتها العمليات والأنشطة المختلفة خلال الفترة المحاسبية. وتكون نتيجة العمليات ربحاً اذا مازادت ايرادات العمليات عن الأعباء المرتبطة بها، ويترتب على هذا الربح دائماً زيادة فى صافى أصول المنشأة ، ويكون مرد تلك الزيادة الى العمليات التى قامت بها المنشأة خلال الفترة المحاسبية فإذا كانت العمليات المشار اليها تدخل فى نطاق النشاط الطبيعى الذى تأسست المنشأة من أجله فان الأرباح تعتبر أرباح عادية أو جارية .

أما اذا كانت تلك العمليات لا تدخل فى نطاق النشاط الطبيعى فان الأرباح تعتبر أرباحاً غير عادية ، ويمكن التمييز بين نوعين من الأرباح غير العادية هما :

الأرباح العرضية : وهى أرباح تنتج من أحداث وعمليات غير متكررة مثل التعويضات والعمولات التى قد تحصل عليها إحدى المنشآت التجارية أو الصناعية.

الأرباح الرأسمالية : وهى أرباح تنتج من عمليات متعلقة بالأصول الثابتة والخصوم طويلة الأجل .

وفى حالة زيادة الأعباء الخاصة بالعمليات عن ايراداتهـا تـصبح نتيجـة الأعمال خسارة ويترتب عليها نقص فى صافى أصول المنشأة ، ويكون مرد ذلـك النقص الى العمليات التى زاولتها المنشأة خلال الفترة المحاسبية وتعتبـر الخـسارة عادية اذا كان مصدرها النشاط الطبيعى الذى تأسست المنشأة من اجله كمـا تعتبـر الخسارة غير عادية اذا كانت ناتجة عن عمليات لا تدخل فى نطاق النشاط الطبيعى للمنشأة .

ويحقق القياس الدورى للدخل المحاسبى عدة أهداف ذات قيمة عمليـة مـن أهمها :

١. الحكم على كفاءة إدارة المنشأة وأمانتها وذلك لأن نتائج الأعمال التى تحققها المنشأة هى الأداة الأساسية التى يمكن استخدامها فى تقويم مدى النجاح الذى تحققه الادارة وكذلك فى تقويم مدى الأمانة التى تتمتع بها .

٢. تحديد الضرائب المستحقة على المنشأة والتى تبنى بـصفة أساسـية علـى مقدرتها على تحقيق الأرباح.

٣. إجراء التوزيعات على أصحاب الحقوق بالمنـشأة كالمـساهمين والعـاملين والادارة ، فالأرباح الصافية هى المحدد الرئيسى لهذه التوزيعات.

٤. توفير بيانات ومعلومات عن نتائج اعمال المنشأة ومركزها المـالى يعتمـد عليها الدائنون والمستثمرون الحاليون والمرتقبـون وغيـرهم فـى اتخـاذ القرارات المتعلقة بالتعامل معها.

هذا ويتطلب قياس الدخل المحاسبى مقابلة ايرادات الفترة المحاسبية بالأعباء المرتبطة بها من خلال حصر وقياس وتسجيل الايرادات التى تحققت خلال الفترة المحاسبية كما تتطلب أيضاً حصر وقياس وتسجيل كافة الأعباء اللازمة للحصول على تلك الايرادات .

وجدير بالذكر أن **قياس الدخل المحاسبى هو نقطة البدء فى قياس الدخل الضريبى.**

٢. عناصر الدخل

أولاً: الإيرادات

تعرف الإيرادات بانها المبالغ التى تحصل عليها المنشأة أو تستحق لها وهى تنقسم من حيث طبيعتها ومصدرها الى :

١. **إيرادات ايرادية عادية** ... وهى الايرادات التى تحصل عليها المنشأة أو تستحق لها ويكون مصدرها مزاولة المنشأة لنشاطها الطبيعى الذى تأسست من أجله مثل: قيمة مبيعات السلع فى المنشآت التجارية والصناعية ، وقيمة الخدماتالتى تقدمها المنشآت الخدمية ومنها أيضاً الفوائد الدائنة والعمولات والأجيو وايرادات محفظة الاستثمارات فى البنوك التجارية ، وأقساط التأمين والتعويضات المحصلة بواسطة شركات التأمين ومنها التعاب بالنسبة للمنشآت المهنية .... الخ.
   وتتميز هذه الايرادات بانها دورية ومتكررة .

٢. **ايرادات ايرادية غير عادية** ... وهى ايرادات تستحق للمنشأة وتحصل عليها نتيجة عوامل سياسية أو قانونية أو إدارية مثل الاعانات التى قد تمنحها الدولة لبعض المنشآت للانتاج أو للتصدير ومنها أيضاً مبالغ التعويض التى قد تحصل عليها المنشأة بسبب دعاوى قضائية ومنها الايرادات الناتجة من استثمارات خارج المنشأة ، وتتصف هذه الايرادات بانها ايرادات ثانوية أو فرعية تحققها المنشاة عند مزاولة نشاطها.

٣. **الكسب الرأسمالى** ... وهى الأرباح الناتجة عن تصرف المنشاة فى أصولها الثابتة باكبر من قيمتها أو تسوية التزاماتها طويلة الأجل بأقل من قيمتها الدفترية وهو كسب عرضى لا يتصف بالدورية والتكرار.

وبالرجوع الى المادة (١٧) من قانون الضرائب على الدخل يتضح أن المشرع الضريبى أخضع جميع هذه الايرادات للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين سواء كانت ايرادات عادية أو غير عادية أو مكاسب رأسمالية ، طالما تحققت هذه الايرادات طبقاً لأحد الأسس المحاسبية.

ثانياً: الأعباء على الايرادات

يقصد بالأعباء على الايرادات تلك النفقات التى استنفذت فى سبيل الحصول على الايرادات التى تحققت خلال الفترة المحاسبية ويتطلب الدخل المحاسبى ضرورة التعرف على تلك الأعباء وقياسها تمهيداً لتحميلها على لتلك الايرادات.

وتعرف النفقات بانها المبالغ التى تدفعها المنشأة أو تتعهد بدفعها نظير الحصول على موارد أو منافع أو خدمات وتصنف طبقاً لأجل المنافع والخدمات التى تترتب عليها الى :

أ. **نفقات ايرادية** ... وهى نفقات يترتب عليها الحصول على خدمات فورية عاجلة خلال فترة محاسبية واحدة وتشمل كل ما ينفق لتسيير أعمال المنشأة أو للمحافظة على الطاقة الانتاجية لأصولها الثابتة .

ب. **نفقات ايرادية مؤجلة** ... وهى نفقات يترتب عليها الحصول على خدمات ومنافع يستفاد بها أكثر من فترة محاسبية واحدة .

ج. **نفقات رأسمالية** ... هى نفقات يترتب عليها الحصول على خدمات طويلة الأجل تتمثل فى الحصول على الأصول الثابتة وكل ما ينفق عليها خلال حياتها الانتاجية بهدف زيادة طاقتها الانتاجية .

وعندما تستنفذ النفقة فانها تصنف كالآتى :

(أ) **التكاليف**: وهى نفقات استنفذت وتمت الاستفادة منها بشكل مباشر فى انتاج أو تأدية الخدمات التى تأسست المنشاة من اجلها كتكلفة المواد الأولية والأجور الانتاجية وإهلاك الآلات والمعدات .

(ب) **المصروفات**: هى نفقات استنفذت وتمت الاستفادة منها دون أن يكون لها علاقة مباشرة بانتاج السلع أو بتأدية الخدمات كالمصروفات الادارية والعمومية.

(ج) **الخسائر**: تعتبر الخسائر من الأعباء الواجب مقابلتها بالايرادات المرتبطة بهـــا وهى نفقات استنفذت دون الحصول على عائد أو توقع الحصول علـــى عائـــد وذلك كخسائر الديون المعدومة والعجز الناتج عن السرقات ... الخ.

قد اشترط المشرع الضريبى فى المادة (١٧) من القانون بأن يتحدد صـــافى الربح المحاسبى على أساس قائمة الدخل المعدة عن فترة مالية معينة وفقاً لمعـــايير المحاسبة المصرية ، بينما يتحدد وعاء الضريبة (صافى الربح الـــضريبى) وفقـــاً لأحكام القانون الضرائب على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ومؤدى ذلك أنه ما لم يكن صافى الربح المحاسبى الـــذى تـــضمنه إقـــرار الممول متسقاً مع أحكام قانون الضرائب فيجب تعديلـــه وصـــولاً لـــصافى الـــربح الضريبى وذلك حسب النموذج التالى :

قياس صافى الربح الضريبى

صافى الربح المحاسبى		×××
يضاف إليه :		
(١) الإيرادات والأرباح الخاضعة للضريبة وغير مدرجة فى قائمة الدخل.	××	
(٢) المصروفات والخسائر المحملة على قائمة الدخل ولكن غير مسموح بخصمها ضريبياً.	××	
		××
يخصم منه :		×××
(١) الإيرادات والأرباح المدرجة بقائمة الدخل ولكنها غير خاضعة للضريبة.	××	
(٢) المصروفات والخسائر غير المحملة على قائمة الدخل ولكن مسموح بخصمها ضريبياً.	××	(××)
صافى الربح الخاضع للضريبة		××

وصافى الربح الضريبى هو محصلة الفرق بين الإيرادات المختلفة المحققة والمصروفات والأعباء المختلفة المحققة أو المؤكدة الوقوع التى تحملها الممول فى سبيل تحقيق هذه الإيرادات ، لذلك سوف نتناول كل من طرفى معادلة تحديد صافى الربح الضريبى فى نقطتين مستقلتين على النحو التالى :

- الأرباح الداخلة فى وعاء الضريبة .
- التكاليف والمصروفات واجبة الخصم .

الأرباح الداخلة فى وعاء الضريبة

تنص المادة (١٧) من القانون على أن تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة والأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التى تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه .

كما تنص المادة (٢١) على أن " يتحدد صافى الربح الضريبى للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل ، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية . ... وفى تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذى تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة " .

يتضح من نصوص المواد السابقة أن الإيرادات الخاضعة للضريبة تتضمن البنود التالية :

١. أرباح النشاط الجارى .
٢. الأرباح الرأسمالية .
٣. أرباح التصفية .
٤. الأرباح من العقود طويلة الأجل .
٥. الإيرادات العرضية الأخرى .

أولاً: أرباح النشاط الجارى

يقصد بهذا النوع من الأرباح تلك التى تنتج من ممارسة المنشأة لنشاطها العادى الذى قامت من أجله ، ويتحدد هذا الربح كما يلى :

- **فى المنشآت الخدمية** كالفنادق مثلاً بالفرق بين الإيرادات التى تحصل عليها من تادية خدماتها للغير والنفقات التى تتحملها فى سبيل تأدية هذه الخدمة .

- **فى المنشآت التجارية** فيتحدد مجمل الربح بمقدار الفرق بين صافى قيمة المبيعات (أى غجمالى قيمة المبيعات النقدية والآجلة مخصوماً منها مردوداتها) وتكلفتها . وتتحدد تكلفة المبيعات بإضافة قيمة مخزون أول المدة الى صافى تكلفة المشتريات (أى إجمالى تكلفة المشتريات مخصوماً منها مردوداتها) ويخصم من هذا المجموع قيمة بضاعة آخر المدة مقومة طبقاً لأحد القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

- **فى المنشآت الصناعية** يتحدد مجمل الربح بالفرق بين صافى قيمة المبيعات من الإنتاج التام وتكلفته . وتتحدد تكلفة الإنتاج التام المباع باضافة قيمة مخزون الإنتاج التام أول المدة الى تكلفة الانتاج التام خلال الفترة مخصوماً من المجموع مخزون آخر المدة من الإنتاج التام.

وفيما يلى نتناول بالدراسة عناصر أرباح النشاط الجارى من وجهة النظر الضريبية لتحديد الربح الضريبى كما يلى :

١. صافى المبيعات:

محاسبياً تتحدد قيمة صافى المبيعات بالفرق بين إجمالى المبيعات من جهة ومجموع مردودات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به من جهة أخرى . ويتم الاعتراف بالمبيعات استناداً الى فاتورة المبيعات وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبى .

وضريبياً هناك عدة إجراءات واعتبارات يجب أن يراعيها الفاحص الضريبى عند فحص إيراد المبيعات أهمها التحقق من كمية البضاعة المباعة خلال الفترة ، وسلامة واتساق إجراءات تسعير المبيعات ، والتحقق من مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به .

١/١ البضاعة المرسلة للفروع المحلية والأجنبية :

فى بعض الحالات يوجد للمنشأة فروع محلية أو اجنبية ترسل المنشأة لها بعض البضاعة لتصريفها ، ويجب على الفاحص الضريبى مراعاة التحقق من سلامة توصيف أو المحاسبة عن البضاعة المرسلة لهذه الفروع على النحو التالى :

أ) فى حالة إرسال بضاعة **للفروع المحلية** لبيعها فإن الفاحص الضريبى ينظر لهذه الفروع كجزء لا يتجزأ من المنشأة الأم ، وليست منشآت مستقلة بذاتها. ويتم معالجة البضاعة المرسلة لهذه الفروع حسب الأسس التالية :

- لا يجوز تسجيل البضاعة المرسلة للفرع كمبيعات لدى المنشاة الأم ، إذ لا يتحقق الإيراد إلا ببيع الفرع للبضاعة للغير ، فإذا قام المركز الرئيسى بتسجيل قيمة هذه البضاعة عند إرسالها للفرع كمبيعات فيجب خصم هذه القيمة من الربح المحاسبى كما جاء بإقرار الممول.

- تسجل البضاعة المرسلة للفرع بيانياً فإن قام ببيعها فعلاً يعترف بها المركز الرئيسى كإيراد ، فإن لم يبعها الفرع وتبقى لديه حتى تاريخ نهاية الفترة يجب إدراجها ضمن قوائم جرد المخزون بالتكلفة ، فإن لم يحدث ذلك وجب إضافتها للربح المحاسبى.

ب) أما فى حالة إرسال بضاعة **للفروع بالخارج** فإن الفاحص الضريبى ينظر لهذه الفروع كمنشآت لها شخصية معنوية مستقلة عن المركز الرئيسى . ويتم معالجة البضاعة المرسلة لهذه الفروع حسب الأسس التالية :

- يتحقق إيراد المبيعات بإرسال المركز الرئيسى للبضاعة لهذه الفروع وبالتالى يخضع ناتج البيع للضريبة ضمن أرباح المركز الرئيسى .

- فى حالة عدم بيع الفرع الأجنبى لجزء من هذه البضاعة فلا يعتبر جزءاً من مخزون البضاعة نهاية الفترة لدى المركز الرئيسى فى مصر.

مثـــــال :

بلغ الربح المحاسبى لأحدى المنشآت الفردية التجارية ومركزها القاهرة عن سنة ٢٠٠٨ مبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه ، وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى :

١. هناك فاتورة مبيعات بمبلغ ٦٠٠٠ج لم تسجل بالدفاتر .
٢. كانت المنشأة قد أرسلت بضاعة بمبلــغ ٢٠٠٠٠ج بــسعر البيــع لفرعهــا بالاسكندرية سجلت ضمن المبيعات عند إرسالها ولم يتم بيعهــا وأدرجــت ضمن مخزون المركــز الرئيــسى فــى ٢٠٠٨/١٢/٣١ بتكلفتهــا البالغــة ٩٠٠٠ج.
٣. أرسلت المنشأة بضاعة لفرعها ببنها قيمتها البيعيــة ٣٥٠٠٠ج (التكلفــة + ٢٥٪) ولم تسجل كمبيعات عند إرسالها للفرع ولم يتم بيع نــصفها فــأدرج ضمن مخزون المركز الرئيسى بسعر البيع .
٤. كانت المنشأة قد أرسلت بضاعة لفرعها باليمن قيمتها ٣٠٠٠٠ج وتكلفتهــا ٢٥٠٠٠ج وتم تسجيلها كمبيعات ، ولم يبيعها الفرع حتى نهاية الفترة ولــم تدرج ضمن مخزون المنشأة فى مصر فى ذلك التاريخ.

المطلوب: قياس صافى الربح الضريبى.

الحــــل

قياس صافى الربح الضريبى

صافى الربح المحاسبى		٧٠٠٠٠
يضاف إليه:		
١. قيمة فاتورة المبيعات التى سقطت سهواً لأنها من إيـرادات النشاط الجارى وعدم تسجيلها يؤدى الى تخفيض الربح الخاضع للضريبة بقيمتها.	٦٠٠٠	
		٦٠٠٠
		٧٦٠٠٠
يخصم منه :		
٢. قيمة البضاعة المرسلة لفرع الاسكندرية لأن الفرع والمركز الرئيسى وحدة محاسبية واحـدة ولا يتحقـق الإيـراد بإرسـال البضاعة له أما إدراج تكلفتها ضمن مخزون نهاية الفترة لـدى المركز فهو إجراء سليم.	٢٠٠٠٠	
٣. أرباح غير محققة على بضاعة متبقية بدون بيع لدى فرع بنها ويجب أن تدرج ضمن مخزون المركز الرئيسى بالتكلفة ولـيس بسعر البيع كما تم مما يؤدى الى زيادة فى صافى الربح ويجب خصم الفرق بين التكلفة وسعر البيع لأنها أرباح غير محققـة (١٧٥٠٠ × ١٢٥/٢٥) .	٣٥٠٠	
		(٢٣٥٠٠)
صافى الربح الضريبى		٥٢٥٠٠

أما بخصوص البضاعة المتبقية لدى فرع المنشأة فى اليمن لا يكـون لهـا تأثير على صافى الربح الضريبى لأنها لا تعتبر جزءاً من مخزون نهاية المدة لـدى المنشأة فى مصر لأن الفرع الأجنبى خارج مصر ويتحقق الإيراد بإرسال البضاعة له لبيعها وهو ماتم فعلاً.

٢/١ بضاعة الأمانـــــة:

قد يتم إرسال البضاعة الى الوكلاء لبيعها مقابل عمولة ، وفى هــذه الحالــة يقوم الفاحص الضريبى بإتباع الأسس التالية عند معالجة هذه البضاعة من الناحيــة الضريبية :

- البضاعة ترسل للوكيل بسعر الفاتورة الصورية والذى يساوى سعر التكلفــة مضافاً اليه هامش ربح . ولأن الإيراد لا يتحقق بواقعة إرســال البــضاعة للوكيل فإن الممول يجب أنيسجل هذه البضاعة عند إرسالها بيانيــاً فقــط ، بمعنى ألا يتم إثباتها كمبيعات.

- البضاعة المباعة بمعرفة الوكيل تعتبر إيراداً محققاً للممول من واقع كــشف البيع الذى يرسله الوكيل له .

- البضاعة المرسلة للوكيل ولم يبيعها حتى نهاية الفترة تعتبــر جــزءاً مــن مخزون البضاعة نهاية الفترة لدى الممول ولكن بالتكلفة فقط .

٣/١ مسحوبات الممول من البضاعة

تعتبر مسحوبات صاحب المنشأة من الناحية المحاسبية من حسابات حقــوق الملاك . ويترتب على المسحوبات نقص حقوق الملاك من جهة ونقص الأصول من جهة اخرى. فإذا كانت المسحوبات عبارة عن بضاعة فسوف يترتب عليهــا نقــص تكلفة المشتريات أو مخزون البضاعة.

وتتعامل مصلحة الضرائب مع المسحوبات على ذلك ، حيث لا يجوز إثبات المسحوبات من البضاعة بسعر البيع ، لأن الإيراد لا يتحقق ببيع الممـول صـاحب المنشأة لنفسه . فإذا حدث وتم إثبات مسحوبات البضاعة بسعر البيع وجـب علـى الفاحص الضريبى خصم هامش ربح البضاعة من الربح الخاضع للضريبة .

٤/١ مقايضة البضاعة المباعة بأصول عينية

إذا قامت المنشأة بمبادلة البضاعة مقابل حصولها على أصول عينيـة يـتم الاعتراف بالمبيعات بالقيمة السوقية للصول العينية المستلمة مقابل البضاعة .

ومن الناحية الضريبية يتم إثبات البضاعة المستبدلة باصول عينيـة بالقيمـة السوقية لهذه الأصول ، فإن قومت البضاعة بسعر أقل من ذلك وجب على الفاحص الضريبى إضافة الفرق للربح الخاضع للضريبة.

مثـــــال :

بلغ صافى الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية بالقـاهرة عـن سـنة ٢٠٠٩ مبلغ ٧٥٠٠٠ج وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى :

١. استبدلت المنشأة بضاعة تكلفتها ٣٥٠٠٠ج بسيارة نقـل قيمتهـا الـسوقية ٤٠٠٠٠ج وتم تسجيل البضاعة كمبيعات بمبلغ ٣٥٠٠٠ج .
٢. أرسلت المنشأة بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ج لوكيلها بطنطـا بـسعر الفـاتورة الصورية (التكلفة + ٢٥٪) لم تـسجل كمبيعـات ، ولعـدم بيعهـا حتـى ٢٠٠٩/١٢/٣١ فقد أدرجت ضمن مخزون المنشأة بسعر الفاتورة الصورية.

٣. سحب صاحب المنشأة بضاعة تكلفتها ٤٥٠٠ج قيمتها السوقية ٥٠٠٠ج وتم الاعتراف بالمسحوبات من البضاعة بسعر السوق .

المطلوب : قياس صافى الربح الضريبى .

الحـــــــل

قياس صافى الربح الضريبى

٧٥٠٠٠		صافى الربح المحاسبى
		يضاف إليه:
	٥٠٠٠	١. فرق قيمة البضاعة المستبدلة بالسيارة (٤٠٠٠٠ – ٣٥٠٠٠) حيث يجب تقويم البضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ج وهو سعر سوق السيارة.
٥٠٠٠		
٨٠٠٠٠		**يخصم منه :**
	٤٠٠٠	٢. هامش ربح البضاعة الغير مباعة لدى الوكيل بطنطا (٢٠٠٠٠ × ٢٥/١٢٥) لأنه غير محقق باعتبار البضاعة جزء من مخزون نهاية الفترة لدى منشأة الممول ويجب تسجيلها بالتكلفة وليس سعر البيع والفرق يعتبر ربح غير محقق .
	٥٠٠	٣. هامش ربح مسحوبات الممول من البضاعة (٥٠٠٠ – ٤٥٠٠) لأن هذه المسحوبات تخضع للضريبة بسعر التكلفة.
(٤٥٠٠)		
٧٥٥٠٠		صافى الربح الخاضع للضريبة

٢. صافـــــى المشتريات

تتحدد تكلفة صافى المشتريات من البضاعة بـــالفرق بـــين إجمـــالى تكلفـــة المشتريات من جهة ومجموع مردودات ومسموحات المشتريات والخصم المكتـــسب من جهة أخرى . كما أن إجمالى تكلفة المشتريات يتحدد بحاصل جمع ثمـــن شـــراء البضاعة مضافاً إليه مصاريف الشراء بدءاً من لحظة شراء البضاعة وحتى اســـتلام البضاعة بمخازن المشترى ، بما فيها مصاريف النقل للداخل إذا كان التسليم محـــل المورد ، وبدون هذه المصاريف إذا كان التسليم محل المشترى .

وعلى الفاحص الضريبى أن يأخذ فى حسبانه أن المشتريات موصفة بطريقة سليمة ولا تحتوى على عمليات خاصة بصاحب المنشأة يجب معالجتها كمسحوبات، وانها لا تحتوى على عمليات شراء أصول ثابتة .

٣. مخزون آخر المدة :

عنصر مخزون نهاية الفترة سواء من البضاعة فى المنشآت التجارية ، أو من المواد والانتاج التام والانتاج تحت التشغيل فى المنشآت الصناعية ، مـــن أهـــم عناصر الأصول المتداولة ، وله تأثير مباشر وطردى على رقم صافى ربح الفترة .

ومن الناحية الضريبية يلزم الفاحص الضريبى مراعـــاة عـــدة اعتبـــارات بخصوص مخزون نهاية الفترة نوجز أهمها فى التحقق من أن المخزون فى نهايـــة الفترة تم تقييمه بالتكلفة مع التأكد من الاتساق فى طريقة حـــساب التكلفـــة ســـنوياً ، سواء كانت طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو الوارد أخيراً صادر أولاً أو المتوسط المرجح . حيث يرفق الممول مع الإقرار الضريبى صـــورة مـــن تقريـــر مراقـــب

الحسابات أو شهادة منه توضح ما إذا كانت بضاعة آخر المدة قد قومت بسعر التكلفة والطريقة المستخدمة مع إيضاح فروق التقييم وأسبابها إن وجدت.

مثـــال :

بلغت الخسارة لإحدى المنشآت الفردية التجارية سنة ٢٠٠٧ مبلغ ٦٠٠٠ج وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى :

١. تضمنت مشتريات البضاعة فى ١٠/١ مبلغ ٥٠٠٠ج تكلفة أثاث يستهلك بمعدل ٦٪ قسط ثابت .
٢. هناك فاتورة مشتريات بمبلغ ١٥٠٠٠ج اتضح أنها تخص صاحب المنشأة.
٣. تحدد المنشأة تكلفة مخزون آخر المدة وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، إلا أنها عدلتها هذا العام الى المتوسط المرجح ، حيث تبلغ تكلفته حسب الطريقة الأولى ٢٨٠٠٠ج ، وحسب الطريقة الثانية ٣٩٠٠٠ج .

المطلوب: حساب صافى الربح الضريبى.

الحـــل

صافى الربح الضريبى

صافى الربح المحاسبى		(٦٠٠٠)
يضاف إليه :		
١. تكلفة الأثاث لأنه يعتبر من الأصول الثابتة وليس من المشتريات وحسابه كمشتريات يؤدى الى تخفيض صافى الربح الضريبى.	٥٠٠٠	
٢. مسحوبات الممول من البضاعة لأن البضاعة التى حصل عليها الممول لنفسه تعتبر استعمالاً للربح .	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
		١٤٠٠٠
يخصم منه :		
١. مصروف إهلاك الأثاث (٥٠٠٠ × ٦٪ × ٣ شهور) وذلك لأنه من عناصر المصاريف ولم يحمل على قائمة الدخل لأن الأثاث اثبت على أنه مشتريات بضاعة .	٧٥	
٢. فرق قيمة مخزون نهاية المدة (٣٩٠٠٠ – ٢٨٠٠٠) حيث وإن كان المخزون مقوماً بسعر التكلفة إلا أن المنشأة كان عليها أن تستمر فى تطبيق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.	١١٠٠٠	(١١٠٧٥)
صافى الربح الضريبى		٢٩٢٥

ثانياً :الأرباح الرأسمالية :

تنص المادة رقم (١٧) من القانون على أن " تخضع الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها فى البنود ١ و ٢ و ٤ من المادة (٢٥) من هذا القانون ، والأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك

أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التـى تحققـت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم "

طبقاً للمادة السابقة من القانون لا يقتصر سريان الضريبة على الأرباح التى تنتج عن الاستغلال العادى لأوجه النشاط المختلفة ، وانما يمتد ليسرى على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة للتصرف فى أى من الأصول الثابتـة للمنـشأة غيـر المخصصة أصلاً للبيع .

وتتمثل الأرباح المذكورة فى المادة السابقة فيما يلى :

١. **الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول** المذكورة فى البنـود ١ و ٢ و ٤ من المادة (٢٥) من القانون وهى المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات ، وكذلك الأصول المعنوية المشتراه كالشهرة والعمـة التجاريـة وغيرها ، والأراضى والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات ، والأصـول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك .

فإذا باعت المنشأة أحد أصولها سالفة الذكر وزاد ثمن البيـع عـن القيمـة الدفترية للأصل بعد استبعاد الاهلاك السابق اعتمـاده بمعرفـة مأموريـة الضرائب ، فان الفرق يعتبر ربحاً رأسمالياً يخضع للضريبة.

مثـــال:

فى ٢٠١٠/٧/١ باعت إحدى المنشآت مبنى قديم بمبلـغ ٦٥٠٠٠ج تكلفتـه ١٠٠٠٠٠ج مقتنى فى ٢٠٠٦/١/١ ويستهلك معدل ١٠٪ سنوياً قسط ثابـت بينمـا معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً ٥٪ .

المطلوب : قياس ناتج بيع المبنى محاسبياً وضريبياً.

الحـــــل

ناتج بيع المبنى = ثمن البيع – القيمة الدفترية للمبنى فى تاريخ البيع بعد خصم مجمع الاهلاك .

ناتج البيع محاسبياً =

٦٥٠٠٠ – [١٠٠٠٠٠ – (١٠٠٠٠٠ × ١٠٪ × ٤,٥سنة)]

٦٥٠٠٠ – (١٠٠٠٠٠ – ٤٥٠٠٠)

٦٥٠٠٠ – ٥٥٠٠٠ = ١٠٠٠٠ج ربح رأسمالى.

ناتج البيع ضريبياً =

٦٥٠٠٠ – [١٠٠٠٠٠ – (١٠٠٠٠٠ × ٥٪ × ٤,٥ سنة)]

٦٥٠٠٠ – (١٠٠٠٠٠ – ٢٢٥٠٠)

٦٥٠٠٠ – ٧٧٥٠٠ = ١٢٥٠٠ ج خسارة رأسمالية .

٢. **الأرباح المحققة من التعويضات** نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الأصول المذكورة فى المادة (١٧) .

ويسرى ذلك فى حالة ما إذا هلك واحد من الأصول سالفة الذكر وكان مؤمناً عليه أو تم الاستيلاء عليه للمنفعة العامة مثلاً ، حيث تخضع أية زيادة فى قيمة التعويضات التى تحصل عليها المنشأة من شركة التأمين أو مقابل الاستيلاء ، عن القيمة الدفترية للأصل بعد استبعاد الاهلاك المعتمد بمعرفة مأمورية الضرائب للضريبة باعتبارها أرباح رأسمالية.

٣. **أرباح إعادة التقدير**[١] ، تعيد المنشأة تقويم أصولها لأحد الأسباب التالية :

أ) ارتفاع قيمة الأصول ارتفاعاً كبيراً أو انخفاض قيمتها انخفاضاً كبيراً.

ب) تعديل الكيان القانونى من منشأة فردية الى شركة أشخاص.

ج) تقديم أصول المنشأة الفردية كحصة عينية فى رأس مال شركة مساهمة .

بالنسبة للسبب **الأول** فان الأمر لا يعدو إلا ان يكون إظهار القيمة الحقيقية للمنشأة ، وتعتبر أرباح إعادة التقويم بمثابة أرباحاً ورقية لا يمكن اعتبارها جزءاً من الإيرادات الخاضعة للضريبة ، ومن ثم لا تسرى الضريبة على مثل تلك الأرباح.

وفيما يتعلق بالسبب **الثانى** ، فإن الأرباح الناتجة تعد أرباحاً رأسمالية محققة بالفعل ، وتخضع للضريبة باعتبارها ناتجة عن تصرف قانونى يترتب عليه تصفية شكل قانونى معين وإنشاء شكل قانونى جديد .

وبشأن السبب **الثالث** ، فقد نصت المادة (٢٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على عدم سريان الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الاسهام فى رأس مال شركة مساهمة وفقاً للشروط التالية :

١. أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية أسهماً اسمية وليست لحاملها .

[١] د. السعيد محمد شعيب " الضريبة على الدخل وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " ص ٢٦١ سنة ٢٠٠٥/٢٠٠٦.

٢. ألا يتم التصرف فى هذه الأسهم مدة خمس سنوات .

ثالثاً: أرباح التصفيـــة

يقصد بالتصفية انتهاء أعمال المنشأة وبيع أصولها واستخدام الحصيلة فـــى سداد ما عليها من التزامات ، ثم حصول مالك المنشأة على ما تبقى من أموال.

هذا وقد أخضع المشرع الضريبى وفقاً لنص المادة (١٧) من القانون أرباح تصفية المنشأة الناتجة عن تسييل أصولها وسداد التزاماتها للضريبة . وتتلخص أهم الأسس المتعلقة بقياس ناتج التصفية كما يلى[٢]:

١. يتحدد ناتج تسييل الأصول الثابتة بالفرق بين ثمن البيع والقيمـــة الدفتريـــة المعتمدة ضريبياً فى تاريخ التصفية .
٢. يتحدد ناتج تسييل المخزون بكافة أنواعه بالفرق بين ثمـــن البيـــع وتكلفتـــه التاريخية محسوبة بالطريقة التى كانت متبعة فى السنوات السابقة .
٣. يتحدد ناتج تحصيل حقوق المنشأة على الغير مـــن عمـــلاء وأوراق قـــبض بالفرق بين المحصل والقيمة الاسمية مع أخذ أرصـــدة المخصـــصات فـــى الحسبان ومع مراعاة أن تحصيل الحقوق بأقل من هذه القيمة يعتبـــر مـــن خسائر التصفية .
٤. يتحدد ناتج تسييل الأوراق المالية بالفرق بين المحصل من بيعهـــا وتكلفتهـــا الدفترية التاريخية .
٥. إذا تم سداد الالتزامات بأقل من رصيدها اعتبر الفرق من أرباح التصفية .

[٢] د/ محمد عباس بدوى ، د/ عبد الوهاب نصر على " المحاسبة الضريبية " سنة ٢٠٠٦ ص ٧٣ – ٧٥ .

٦. تعتبر كافة مصاريف التصفية من أتعاب المصفى والمصاريف القضائية وخلافه من العباء التى تطرح من أرباح التصفية أو تؤدى الى زيادة خسارة التصفية .

مثـــــال :

تقدمت إحدى المنشآت الفردية فى شهر نوفمبر ٢٠٠٧ باقرارها الضريبى لمصلحة الضرائب عن الفترة من ٢٠٠٧/١/١ حتى تاريخ التصفية ٢٠٠٧/١٠/٣١ ، وكانت ميزانية المنشأة فى ذلك التاريخ كما يلى :

قائمة المركز المالى فى ٢٠٠٧/١٠/٣١

٩٠٠٠٠	أصول ثابتة	٦٥٠٠٠	رأس المال
(٢٠٠٠٠)	(-) مجمع الإهلاك	٢٥٠٠٠	أرباح الفترة
٧٠٠٠٠	صافى الأصول الثابتة	٩٠٠٠٠	حقوق الملكية
٣٠٠٠٠	أصول متداولة	١٠٠٠٠	الدائنين
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	

فإذا علمت أن الأصول الثابتة بيعت بمبلغ ٧٥٠٠٠ج ، وتم تسييل الأصول المتداولة مقابل ٢٩٠٠٠ج كما تم سداد الدائنين بخصم ١٠٪ ، وبلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ج .

المطلوب : قياس الربح الضريبى .

الحـــل

الربح الضريبى = ربح الفترة + ربح التصفية

= ٢٥٠٠٠ + ٣٠٠٠ = ٢٨٠٠٠ج

تم تحديد ربح التصفية على النحو التالى :

١) ربح بيع الأصول = ثمن البيع – القيمة الدفترية

= ٧٥٠٠٠ – ٧٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ج

٢) حصيلة تسييل الأصول المتداولة = ٢٩٠٠٠ – ٣٠٠٠٠ = (١٠٠٠)ج

٣) ربح السداد للدائنين = ١٠٠٠٠ – (١٠٠٠٠× ٩٠٪) = ١٠٠٠ج

٤) مصاريف التصفية = (٢٠٠٠)ج

إذاً ربح التصفية = ٥٠٠٠+١٠٠٠- ١٠٠٠-٢٠٠٠ = ٣٠٠٠ج

رابعاً: الأرباح من العقود طويلة الأجل

يقصد بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو اداء الخدمات المرتبطة بها والذى تنفذه المنشاة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه اكثر من فترة ضريبية واحدة .

وقد تناولت المادة (٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كيفية تحديد صافى الربح الضريبى الخاص بالعقود طويلة الأجل حيث نصت على ما يلى :

" يتحدد صافى الربح الضريبى للمنشاة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل ، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية .

وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التى تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة الى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد.

ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له.

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى ان يتم تسوية ربح العقد فى نهاية الفترة الضريبية التى انتهى فيها تنفيذه على اساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح.

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة ، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز العقد خلال تلك الفترة ، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها .

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها فى الفقرة السابقة ، يتم ترحيل باقى الخسائر الى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من هذا القانون .

وباستقراء نص المادة السابقة تتضح سمات العقد الذى ينطبق عليه نص المادة فيما يلى :

١. أنه ارتباط أو التزام من المنشأة نحو الغير .
٢. أن يستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية. ومعنى ذلك أن العقود الأقل من سنة لا تطبق عليها المادة (٢١).
٣. أن له قيمة محددة متفق عليها .
٤. أن مجال العقد ممكن أن يكون تصنيع أو تجهيز أو إنشاء أو أداء خدمات للغير .

خامساً: الإيرادات العرضية الأخرى

يقصد بها الإيرادات التى تحصل عليها المنشأة من عمليات عارضة غير دورية وقد تكون متصلة أو غير متصلة بمباشرة نشاط المنشأة الأصلى وسوف نتناول المعالجة الضريبية لأهم هذه البنود على النحو التالى :

(١) الديون المعدومة المحصلة

هى الديون التى تتمكن المنشأة من استردادها خلال الفترة أو الفترات المحاسبية بعد أن كانت اعتبرتها ديوناً معدومة فى فترة أو فترات محاسبية سابقة ، وهذا يمثل استرداد لخسائر سابقة ومن ثم فإنها تعتبر بمثابة إيرادا للفترة المحاسبية التى يتم التحصيل خلالها . أما المعالجة الضريبية لهذا العنصر فانها تتوقف على موقف الإدارة الضريبية من الدين عندما كان ديناً معدوماً حيث نواجه بأحد هذين الموقفين :

الأول : أن تكون الإدارة الضريبية قد اعتمدت هذا الدين كخسارة عند التحاسب الضريبى للفترة التى أعدم خلالها ، فى ظل هذا الموقف فان الديون المعدومة المحصلة تعد إيرادا يخضع للضريبة فى الفترة التى حصل خلالها.

الثانى : عدم اعتراف الإدارة الضريبية بهذا الدين كديون معدومة خلال الفترة التى اعدم خلالها الأمر الذى يعنى أن هذا المبلغ قد خضع للضريبة من قبل ومن ثم فلا يجوز إخضاعه للضريبة هذه الفترة المحاسبية فهو ليس إيراداً ضريبياً وإن كان إيراداً محاسبياً .

(٢) الإعانات والمنــح

تحصل بعض المنشآت على منح وإعانات من بعض الجهات الحكوميــة أو بعض الهيئات العامة أو الخاصة بهدف دعم هذه المنشآت ومساعدتها علــى تحقيــق أهداف قومية اجتماعية أو تنموية أو اقتصادية وتخــضع هــذه الاعانــات والمــنح للضريبة طالما كانت متصلة بنشاط المنشأة وكان ثابتاً حقها فيها وعلــى الفــاحص الضريبى التأكد من إدراج هذه الإعانات والمنح ضمن لإيرادات المنشأة .

(٣) التعويضات المحصلة

باستثناء التعويضات المحصلة من الأصول الثابتة والتــى تمــت مناقــشتها ضمن بند الأرباح الرأسمالية فقد تحصل المنشأة على تعويضات من بنــود أخــرى منها :

- التعويضات عن تلف أو فقد البضائع ... عندما تتعرض البضائع لتلــف أو فقد ثم تحصل المنشأة على تعويضات نتيجة ذلك يعد هذا التعــويض إيــراداً للمنشأة ويعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة .
- التعويضات التى تحصل عليها المنشأة نتيجة عدم تنفيذ العقود أو التأخير فى تنفيذها ، أو أى تعويضات تحصل عليها المنشأة من الغير مقابــل أضــرار سببوها لها تعد هذه التعويضات إيراداً خاضع للضريبة .

(٤) أرباح تحويل العمــلة

فى حالة وجود معاملات للمنشأة مع الخارج أو حتى أطراف داخل الــوطن وكانت بالعملة الاجنبية ، فإذا حققت المنشأة من وراء عمليات تحويل العملة الجنبيــة

الى عملة محلية أرباحاً فان تلك الأرباح واجبة الخضوع للضريبة شرط أن تكـون ناتجة عن عمليات تبادل وإن كانت ناتجة عن إعادة التقييم فلا تخضع للضريبة.

(٥) الفوائـد الدائنـة

يقصد بالفوائد الدائنة فى المنشآت التجارية والصناعية تلـك الفوائـد التـى تستحق على القروض والسلفيات وفوائد البيع بالتقسيط وفوائد التأخير التى تحـصل عليها المنشأة من عملائها عند تأخرهم فى سداد الديون المستحقة عليهم للمنشأة .

وتجرى المعالجة المحاسبية لها بادراجهـا بحـساب الأربـاح والخـسائر كإيرادات نشاط جارى وتخضع للضريبة .

(٦) الإيجارات الدائنـة

هى الإيجارات التى تحصل عليها المنشأة نتيجة تأجير عقاراتهـا للغيـر ، ويمكن التمييز بين نوعين من الإيجارات على النحو التالى :

- إيجارات العقارات المبنية والأراضى الزراعية :

عبارة عن الإيجارات التى تحصل عليها المنشأة نتيجـة تـأجير العقـارات المملوكة لها للغير ، وهذه الإيجارات تدخل ضـمن إيـرادات المنـشأة الخاضـعة للضريبة مادامت ناتجة عن عقارات مبنية أو أراضى زراعية مدرجة ضمن أصول المنشأة .

وحيث أن الإيرادات تخضع لضريبة المبانى أو الأطيان الزراعية ، ومن ثم فإن إخضاعها ضمن إيرادات النشاط التجارى والصناعى يعنـى ازدواج الـضريبة

عليها ، ولذلك ينص البند (٣) من المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بخصم تلك الضرائب واعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصم .

- الإيجارات الدائنة الأخرى :

يقصد بها الإيجارات الأخرى التى قد تحصل عليها المنشأة نتيجة تاجيرها عناصر أخرى مادية أو معنوية خلاف العقارات المذكورة أنفاً مثل تلك الناتجة عن تاجير المحال أو الآلات والمعدات أو السيارات أو الطاقة الإنتاجية للمنشاة ، كلها او بعضها وأيضاً تاجير الواجهات والأسطح لشركات الإعلانات ، تلك الإيرادات تدخل ضمن ايرادات المنشأة الخاضعة للضريبة .

(٧) الخصم المكتسب

هو الخصم الذى تكتسبه المنشأة نتيجة سداد التزاماتها فى مواعيد محددة ومتفق عليها مع الدائنين من أصحاب تلك الالتزامات ويجب إدراجه ضمن إيرادات الفترة ويخضع للضريبة .

التكاليف واجبة الخصم
من الإيرادات

تنص المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن يتحدد صافى الربح على أساس إجمالى الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح ، ويشترط فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلى :

١. أن تكون مرتبطة بالنشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط .
٢. أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات ، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجرى العرف على اثباتها بمستندات .

ويلاحظ على المادة السابقة أن المشرع الضريبى نص صراحة على ضرورة خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الربح الخاضع للضريبة وهو ما يتمشى مع طبيعة هذه الضريبة من أنها تفرض على صافى الربح وليس إجماليه ، ومع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من تحديد نتيجة النشاط عن طريق مقابلة الإيرادات بتكلفة الحصول عليها حفاظاً على رأس مال المنشأة .

من استقراء المادة السابقة يتضح أن أهم الشروط التى يجب توافرها فى التكاليف حتى يمكن اعتبارها من المصاريف واجبة الخصم ما يلى :

١. ان تكون مرتبطة بالسنة موضوع المحاسبة الضريبية ، بغض النظر عن واقعة سداده وذلك تطبيقاً لأساس الاستحقاق .

٢. أن تكون التكاليف حقيقية ومؤكدة ووقعت فعلاً . أى أن تكون التكاليف فعلية وليس احتمالية أو تقديرية ، ولذلك لا تعتبر الديون المشكوك فيها من التكاليف واجبة الخصم فى حين يسمح بخصم الديون المعدومة طالما ثبت إعدامها .

٣. أن تكون التكاليف مرتبطة بنشاط المنشأة. أى أن تكون التكاليف لازمة لتوليد الربح وليس استعمالاً له ، بمعنى أن تكون التكاليف لازمة لأداء المنشأة لأعمالها كالإيجار والإهلاك والمياه والإنارة ، فإذا كان المصروف توزيعاً للربح مثل مرتب الممول فلا يجوز خصمه باعتباره استعمالاً للربح.

٤. أن تكون التكاليف معتدلة ومؤيدة بمستندات . بمعنى أن تكون التكاليف معتدلة بعلاقتها بطبيعة وحجم النشاط ولا تمثل إسرافاً بالإضافة الى وجود المستندات التى تؤيدها .

٥. أن تكون التكاليف إيرادية وليست رأسمالية . بمعنى خصم التكاليف اللازمة لتوليد الأرباح بصفة مباشرة ، ففى حين يسمح بخصم مصاريف الصيانة والإهلاك للآلات من منشأة صناعية مثلاً ولا يسمح بخصم تكلفة اقتناء هذه الآلات لأنها من عناصر الأصول .

أنواع التكاليف واجبة الخصم

قد عدد المشرع فى المادة (٢٣) من القانون بعض التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر. وكذلك هناك بعض

عناصر التكاليف والتى جرى العرف على اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم طالما يتوافر فيها شروط خصم التكاليف والتى لم يرد ذكرها فى نص القانون ، ويتم تناولها بالدراسة كما يلى :

أولاً: عناصر التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بنص القانون.

ثانياً: عناصر التكاليف الأخرى .

أولاً: عناصر التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بنص القانون

(١) عوائد القروض

ينص البند الأول من المادة (٢٣) من القانون على أن تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم " عوائد القروض المستخدمة فى النشاط أيا كانت قيمتها ، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً " .

يقصد بالعوائد هنا الفوائد المدينة التى تظهر بالجانب المدين فى حساب الرباح والخسائر ، أى التى تتحمل بها المنشاة نظير اقتراضها من الغير ما تحتاجه من الأموال لتمويل نشاطها الخاضع للضريبة، فهذه الفوائد تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم وفقاً للشروط التالية :

أ) أن تستخدم قيمة القرض بأكمله فى النشاط الخاضع للضريبة ، فإذا لم يستخدم كل القرض فى النشاط الخاضع للضريبة فلا يحمل على الأرباح إلا عوائد الجزء من القرض المستخدم فى النشاط ، وبعبارة أخرى فان عوائد الجزء من القرض غير المستخدم فى النشاط يجب استبعاده من المصروفات باضافته الى صافى الربح

المحاسبى عند تحديد صافى الربح الضريبى لأنه لا يعتبر مصروفاً مرتبط بالنشاط ولازم لمزاولته.

ب) أن يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة التى تحصل عليها المنشأة من الغير سواء كانت غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً ، ومن امثلتها عوائد السندات المقيدة فى سوق الوراق المالية ، والعوائد التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التى تصدرها البنوك ... الخ ، فإذا تجاوزت العوائد المدينة مقدار العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً ، فإن الزيادة فى العوائد المدينة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

ج) ألا تكون عوائد القروض مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعيين للضريبة أو معفيين منها وذلك بطبيقاً لنص البند (٥) من المادة (٢٤) من القانون . وذلك يعنى أن فوائد القروض التى يتم الحصول عليها من أشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ، ولذلك يتعين تحديدها واضافتها الى صافى الربح المحاسبى عند تحديد وعاء الضريبة .

د) ألا يزيد العائد المسدد على القروض على مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية ، فإذا زاد العائد المسدد عن تلك فى تعتبر الزيادة من التكاليف واجبة الخصم تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٢٤) من القانون .

مثـــــال :

إذا فرض أن صافى الربح لإحدى المنشآت الفردية ٩٠٠٠٠ج ، فإذا علمت أن :

- الجانب المدين لحساب الأرباح والخسائر حمل بمبلغ ٥٠٠٠٠ج فوائد دائنـة عن قروض استخدمت فى تمويل بضائع منها ١٠٠٠٠ج فائدة المبالغ التـى اقترضها مدير الشركة لشئونه الخاصة .
- ادرج الجانب الدائن بفوائد دائنة عن ودائع لأجل بالبنوك قيمتها ٣٠٠٠٠ج.

المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبى (وعاء الضريبة).

٩٠٠٠٠		صافى الربح المحاسبى
		يضاف اليه:
١٠٠٠٠		فوائد القروض غير المستخدمة فى النشاط فهـى لا تعتبـر من التكاليف واجبة الخصم لعدم ارتباطها بالنشاط.
٣٠٠٠٠		الزيادة فى مصروف الفوائد المدينة المحملة نتيجة خـصم الفوائد الدائنة المعفاة تطبيقاً لنص القانون.
١٣٠٠٠٠		
		يخصم منه:
(٣٠٠٠٠)		الفوائد الدائنة (عن الودائع) المعفاة بنص القـانون للإبقـاء على ميزة الإعفاء المقررة لها قانوناً.
١٠٠٠٠٠		صافى الربح الضريبى (وعاء الضريبة)

(٢) اهلاك الأصول الثابتة

ينص البند الثانى من المادة (٢٣) من القانون على أنه " يعد من التكاليف واجبة الخصم اهلاكات اصول المنشأة المنصوص عليها فى المادة (٢٥) من القانون" .

من المتعارف عليه أن المبالغ التى تنفقها المنشأة فى سبيل الحصول على الأصول الثابتة تستفيد منها عادة أكثر من فترة مالية واحدة ، وبالتالى لا تحمل على فترة واحدة وانما يتم توزيع تكلفتها على الفترات المختلفة المتوقع استفادتها منها كل بقدر استفادته من خدمات هذه الأصول ، أى انها تخضع لما يعرف فى المحاسبة بنظام الاهلاك .

والاهلاك هو مقدار النقص التدريجى الذى يصيب الأصل الرأسمالى نتيجة مرور الزمن أو الاستعمال أو النقص الطارئ على الأصل نتيجة ظهور اختراعات جديدة تقلل من كفاءة الانتاجية وتجعل استمرار استخدامه فى اعمال المنشاة غير اقتصادى ، وعلى ذلك يعتبر الاهلاك عنصر من عناصر التكاليف وعبء على الإيرادات ويجب خصمه منها قبل الوصول الى صافى الربح.

وقد حدد المشرع الضريبى بعض الشروط لخصم الاهلاك واعتباره من التكاليف واجبة الخصم لعدم المغالاه فى حسابه وهى:

١. أن تكون الاهلاكات حقيقية ، أى أن تكون مقابل نقص حقيقى أصاب الأصل الثابت المراد احتساب اهلاك عنه.

٢. أن تحسب الاهلاكات وفقاً للطرق والمعدلات المنصوص عليها فى المـــادة (٢٥) من القانون .

ولما كانت طرق ومعدلات الاهلاك تختلف من صناعة أو تجارة الى أخرى بل من منشأة الى أخرى داخل نفس الصناعة أو التجارة مما يؤدى الى اختلاف مقـدار الاهلاك وبالتالى الى اختلاف صافى الربح الخاضع للضريبة ، لذا تدخل المـشرع ونص فى المادة (٢٥) على طريقة ومعدل الاهلاك الواجبة الاتباع لكل مجموعة من أصول الممولين ، وهذه الطرق والمعدلات ملزمة لكل مـن الممـولين ومـصلحة الضرائب بصرف النظر عن طرق الاهلاك أو معدلات الاهلاك التى يطبقها الممول بدفاتره المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

هذا ولا يعنى الزام الممولين بطرق ومعدلات الاهلاك المنصوص عليهـا فـى قانون الضرائب لأغراض حساب الضريبة أن يعدل الممولين من طـرق الاهـلاك ونسبه المحاسبية المطبقة فى دفاترهم وحساباتهم ، وانما على معد الاقرار الضريبى أن يتأكد من أن الاهلاك المحمل على الربح حُـسب وفقـاً للطريقـة والمعـدلات المنصوص عليها فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحيث تستبعد أى زيادة أو يضاف أى نقص فيها .

وفيما يلى نتناول طرق ومعدلات الاهلاك المنصوص عليها فى قانون الضرائب لك لمجموعة من الأصول بشئ من التفصيل .

١/٢ المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات

تنص المادة (٢٥) فى البند الأول بإهلاك تلك الأصول بمعدل ٥٪ من تكلفة الشراء أو الإنشاء أو التطوير أو التجديد أو إعادة البناء وذلك عن كل فترة ضريبية ، أى أن هذه الأصول يتم اهلاكها من الناحية الضريبية بطريقة القسط الثابت خلال ٢٠ عاماً.

مثـــال :

بلغ الربح المحاسبى لمصنع أحد الممولين ٧٥٠٠٠ج عن سنة ٢٠٠٨ ، وبالفحص الضريبى تبين ما يلى :

١. تكلفة المبانى المقام عليها المصنع ١٠٠٠٠٠ج .
٢. حُمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٨٠٠٠ج إهلاك مبانى بمعدل ٨٪.
٣. تم تعلية مبانى المخازن بتكلفة ١٠٠٠٠ج فى ٢٠٠٨/١٠/١ .

المطلوب: حساب الاهلاك من وجهة النظر الضريبية وحساب صافى الربح الضريبى .

أولاً: حساب الاهلاك من الناحية الضريبية

أهلاك مبنى المصنع = ١٠٠٠٠٠ × ٥٪ = ٥٠٠٠ج

اهلاك الإضافات لمبنى المخازن = ١٠٠٠٠ × ٥٪ × ١٢/٣ = ١٢٥ج

إجمالى اهلاك المبانى = ٥٠٠٠ + ١٢٥ = ٥١٢٥ج

ثانياً: صافى الربح الضريبى

فرق إهلاك المبانى = ٨٠٠٠ – ٥١٢٥ = ٢٨٧٥ج بالزيادة عما هو مقرر بنص القانون ولذلك يضاف لصافى الربح المحاسبى للوصول الى وعاء الضريبة = ٧٥٠٠٠ + ٢٨٧٥ = ٧٧٨٧٥ج .

٢/٢ الأصول المعنوية المشتراه

ينص البند (٢) من المادة (٢٥) من القانون على اهلاك الأصول المعنوية التى يتم شراؤها بنسبة ١٠٪ من تكلفة شراؤها أو تطويرها أو تحسينها أو تجديدها ، بما فى ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

أى أن هذه الأصول يتم اهلاكها من الناحية الضريبية بطريقة القسط الثابت خلال عشر سنوات .

وتنص المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه يقصد بالأصول المعنوية المشتراة ، الأصول التى ليس لها وجود مادى ويحتفظ بها للإستخدام فى الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجارى وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التى تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال.

٣/٢ الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات والأصول الأخرى للمنشأة

ينص البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون على إهلاك تلك الأصول من الناحية الضريبية طبقاً لما يعرف " بنظام أساس الاهلاك " وذلك على النحو التالى:

أ. الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة نخزين البيانات بنسبة ٥٠٪ من أساس الاهلاك لكل سنة ضريبية.

ب. جميع أصول النشاط الأخرى (كالسيارات والآلات والمعدات والأثاث وغيرها) بنسبة ٢٥٪ من أساس الاهلاك لكل سنة ضريبية.

وعرفت المادة (٢٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أساس الاهلاك بانه " القيمة الدفترية للأصول كما هى مدرجة فى الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية ، ويزيد هذا الأساس بما يوازى تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية ، ويقل الأساس بما يوازى قيمة الإهلاك السنوى وقيمة بيع الأصول التى تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذى تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية .

فإذا كان أساس الاهلاك بالسالب ، تضاف قيمة التصرف فى الأصل أو التعويض عنه الى الأرباح التجارية والصناعية للممول ، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة الآف جنيه ، يعد أساس الأهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

من دراسة النصوص السابقة يتضح ما يلى[٣]:

[٣] . يراجع بالتفصيل :
د/ السعيد محمد شعيب " الضريبة على الدخل وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ص ٣٠٨ ، ٣٠٩ .

أولاً: أن كل فئة من الأصول (المذكورة فى أ ، ب من البند ٣) يتم اهلاكها مجتمعة من الناحية الضريبية بطريقة القسط المتناقص بعكس الحال بالنسبة للأصول الأخرى التى يتم اهلاكها بطريقة القسط الثابت .

مثـــال :

إذا فرض أن تكلفة الحاسبات المشتراه لإحدى المنشآت الفردية ٤٠٠٠٠ج ورصيد مجمع الإهلاك فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ والمعتمد ضريبياً ١٠٠٠٠ج ، فإن القيمة الدفترية للحاسبات فى ٢٠٠٦/١/١ تمثل أساس الاهلاك للسنة الضريبية ٢٠٠٦ :

تكلفة الحاسبات	٤٠٠٠٠
(-) مجمع الاهلاك فى ٢٠٠٥/١٢/٣١	(١٠٠٠٠)
القيمة الدفترية (أساس الاهلاك) فى ٢٠٠٦/١/١	٣٠٠٠٠
(-) اهلاك سنة ٢٠٠٦ (٥٠٪)	(١٥٠٠٠)
القيمة الدفترية (أساس الاهلاك) فى ٢٠٠٧/١/١	١٥٠٠٠

أى يتم حساب الاهلاك بطريقة القسط المتناقص.

ثانياً: ان حساب الاهلاك غير مرتبط بمدة استخدام الأصل خلال السنة ، فيسمح بخصمه كاملاً فى السنة التى تم فيها الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء ، وهذا على خلاف ما هو متعارف عليه وأيضاً على خلاف ما جاء للبندين ٢،١ من المادة (٢٥) .

مثـــال :

إذا فرض فى المثال السابق أن المنشاة قامت بشراء مجموعة مـن أجهـزة التخزين والبرامج فى ٢٠٠٧/٥/٣٠ قيمتها ٣٠٠٠٠ج فيكون مقدار الاهلاك الواجب اعتباره من التكاليف واجبة الخصم وكذلك أساس الاهلاك لعام ٢٠٠٨ كما يلى:

اساس الاهلاك فى ٢٠٠٧/١/١	١٥٠٠٠
(+) الإضافات (الأجهزة المشتراه)	٣٠٠٠٠
	٤٥٠٠٠
(-) اهلاك ٢٠٠٧ (٤٥٠٠٠×٥٠٪)	(٢٢٥٠٠)
القيمة الدفترية (أساس الاهلاك) فى ٢٠٠٨/١/١	٢٢٥٠٠

ثالثاً: تنص المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تحـدد القيمـة القابلـة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول فى أول الفترة مضافاً اليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمـرات التـى تؤدى الى إطالة العمر الانتاجى للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات فى الأصـول أو التعويضات ، ويعامل هذا الرصيد على النحو التالى:

(١) إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفقرة السابقة **سالباً** يتم إضافة هذا الرصـيد الـى أرباح النشاط .

مثـــــال:

إذا فرض فى المثال السابق أن المنـــشأة فـــى ٢٠٠٨/١٠/١ قامـــت ببيـــع حسابات بمبلغ ٢٧٠٠٠ج فيكون أساس الإهلاك كما يلى:

القيمة الدفترية (أساس الاهلاك) فى ٢٠٠٨/١/١	٢٢٥٠٠
(-) قيمة بيع الحاسبات فى ٢٠٠٨/١٠/١	(٢٧٠٠٠)
الرصـــــــيد	(٤٥٠٠)

الرصيد بالسالب وبالتالى لا يتم حساب اهلاك ويتم إضافة الرصيد الى أرباح النشاط الخاضع للضريبة.

(٢) إذا كان الرصيد **عشرة الآف جنيه فأقل** يتم تحميله بالكامل على قائمـــة الـــدخل ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم فى نفس السنة.

مثـــــال:

إذا فرض أن المنشأة فى ٢٠٠٨/٣/١ قامت بتطوير أجهزة الحاسبات بتكلفة قدرها ٥٠٠٠ج ، كما قامت ببيع بعض البرامج بمبلـــغ ١٨٠٠٠ج فيكـــون أســـاس الاهلاك كما يلى:

القيمة الدفترية (أساس الاهلاك) فى ٢٠٠٨/١/١	٢٢٥٠٠
(+) تكلفة التطوير فى ٢٠٠٨/٣/١	٥٠٠٠
	٢٧٥٠٠
(-) قيمة بيع البرامج	(١٨٠٠٠)
أساس الإهلاك فى ٢٠٠٨/١٢/٣١	٩٥٠٠

وبما أن أساس الاهلاك أقل من عشرة الآف جنيه يعتبر الرصيد كله (٩٥٠٠) اهلاك سنوى ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم ويحمل على قائمة الدخل.

(٣) إذا كان الرصيد **يزيد على عشرة الآف جنيه** يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة سالفة الذكر (٥٠٪ ، ٢٥٪) وذلك دون النظر الى مدة استخدام أصول المجموعة ، ويرحل الرصيد المتبقى أيا كانت قيمته الى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.

مثـــال:

فى المثال السابق إذا فرض أن تم بيع البرامج بمبلغ ٨٠٠٠ج فيكون أساس الاهلاك كما يلى :

أساس الإهلاك فى ٢٠٠٨/١/١	٢٢٥٠٠
(+) الإضافات	٥٠٠٠
	٢٧٥٠٠
(-) قيمة بيع البرامج	(٨٠٠٠)
أساس الاهلاك	١٩٥٠٠
الإهلاك السنوى عن ٢٠٠٨(١٩٥٠٠ × ٥٠٪)	(٩٧٥٠)
رصيد مرحل لعام ٢٠٠٩	٩٧٥٠

٣/٣ اهلاك الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار

تنص المادة (٢٧) من القانون على أن " تخصم نسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ٣٠٪ المذكورة ".

هذا ويتم الخصم وفقاً للإعتبارات الآتية :

١. أن يتعلق الأمر بالآلات والمعدات دون غيرها من الأصول الثابتة الأخرى .
٢. استخدام الآلات والمعدات فى الإنتاج وسواء كانت جديدة أو مستعملة .
٣. خصم نسبة الـ٣٠٪ مرة واحدة فقط ، أى فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول .
٤. أن يكون لدى المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة .
٥. أن يتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة (٢٥) عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ٣٠٪ . أى أن الإهلاكات العادية المنصوص عليها فى المادة (٢٥) من القانون يتم حسابها على اساس الـ ٧٠٪ المتبقية من قيمة الآلات والمعدات .

مثـــال:

إذا فرض أن إحدى المنشآت الفردية قامت بشراء الآت جديدة فى ٢٠٠٦/٤/١ قيمتها ٢٠٠٠٠ج فيكون الإهلاك الواجب خصمه من إيرادات عام ٢٠٠٦ كما يلى :

تكلفة الآلات فى ٢٠٠٦/٤/١		٢٠٠٠٠
يطرح:		
إهلاك ٣٠٪ (٢٠٠٠٠×٣٠٪)	٦٠٠٠	
إهلاك سنوى (١٤٠٠٠×٢٥٪)	٣٥٠٠	
الإهلاك الواجب خصمه من إيرادات عام ٢٠٠٦		(٩٥٠٠)
أساس الإهلاك فى ٢٠٠٧/١/١		١٠٥٠٠

وتجدرالإشارة الى أن نسبة الـــ٣٠٪ ليست اهلاكات محاسبية بل هى حوافز ضريبية قررها المشرع الضريبى لتحقيق هدف واحد أو أكثر مما يلى :

- تشجيع الممولين على إحلال واستبدال الآلات والمعدات الأمر الذى يـــؤدى الى زيادة الانتاجية.
- تخفيف الضغط الضريبى على الممولين فى سنوات اقتنـــاء آلات ومعـــدات جديدة مراعاة لما تحملته المنشأة من أعباء مقابل اقتناء الآلات والمعدات.

٤/٣ الرسوم والضرائب

ينص البند (٣) من المادة (٢٣) من القانون على اعتبار الرسوم والضرائب التى تتحملها المنشأة عدا الضريبة التى يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون من التكاليف واجبة الخصم.

أى أن المشرع اعتبر كافة الرسوم والضرائب التى تتحملهـا المنـشأة مـن التكاليف واجبة الخصم عدا الضريبة على نشاط الأرباح التجارية والصناعية.

٣/٥ أقساط التأمين الاجتماعى

ينص البند (٤) من المادة (٢٣) على اعتبار أقـساط التـأمين الإجتمـاعى المقررة على صاحب المنشاة لصالح العاملين ولصالحه والتى يـتم أداؤهـا للهيئـة القومية للتأمين الاجتماعى من التكاليف واجبة الخصم.

هذا وقد اشترط المشرع أن يتم سداد هذه الأقساط للهيئة حتى يتم اعتبارهـا من التكاليف واجبة الخصم.

تعتبر أقساط التأمين الاجتماعى التى يدفعها صاحب العمل جزءاً من الأجـر بمفهومه الشامل ، لذلك فان أقساط التأمين الاجتماعى التى يلتزم بـدفعها صـاحب العمل والتى تعرف بحصة صاحب العمل فى التأمينات افجتماعية تعد جـزءاً مـن الأجر الشامل شأنها فى ذلك شأن الأجور النقدية والمزايا العينية التى يحصل عليهـا العاملون.

ويسمح المشرع الضريبى بخصم أقساط التأمين الاجتماعى المفروضة على صاحب المنشاة سواء لصالح العاملين أو لصالحه والتى يتم أداؤها للهيئـة القوميـة للتأمين الاجتماعى.

أما عن مساهمة العاملين انفسهم فى أقساط التأمين اجتماعى فهى جزء مـن الأجور النقدية ولكن تقوم المنشأة باستقطاعها من المنبع وسدادها للهيئة ، وبالتـالى فعبؤها يقع على العامل أو الموظف.

٦/٣ المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة

يقضى البند (٥) من المادة (٢٣) على أن المبالغ التى تستقطعها المنشأة سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها من التكاليف واجبة الخصم وذلك بالشروط الآتية :

١. أن تكون الصناديق التى يتم استقطاع المبالغ لحسابها منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسن ١٩٧٥ أو القانون ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن انظمة التأمين الاجتماعى الخاص البديلة أو منشا طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة .

٢. ألا تزيد المبالغ التى تستقطع لتمويل الصناديق سنوياً عن ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين بالمنشأة.

٣. أن يكون للنظام الذى ترتبط المنشاة بتنفيذه لائحة أو شروط خاصة وأن يقضى فى اللائحة على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاسة الخدمة أو المعاش .

٤. أن تكون اموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص .

٧/٣ أقساط التأمين الخاصة بالممول

ينص البند (٦) من المادة (٢٣) على اعتبار أقساط التـأمين التـى يعقـدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد من التكـاليف واجبـة الخصم بشرط ألا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه فى السنة.

يتضح من النص السابق أن خصم أقساط التأمين الخاصة بالممول مـشروط بما يلى :

١. أن يكون الممول نفسه هو الذى أبرم بوليصة التأمين .
٢. أن يكون التأمين ضد العجز أو الوفاة أو لترتيب إيراد للممول نفسه فقط.
٣. الا تجاوز قيمة الأقساط السنوية ٣٠٠٠ جنيه . وما زاد عن ذلك لا يجـوز تحميله على الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٨/٣ التبرعـات والإعانـات

يقضى البندين (٧) ، (٨) من المادة (٢٣) من القانون على اعتبار التبرعات والإعانات المدفوعة من التكاليف واجبة الخصم على النحو التالى :

أولاً: التبرعات المدفوعة أو التى تؤول للحكومة ووحدات افدارة المحلية والهيئـات العامة أيا كان مقدارها. وبذلك فان التبرعات التى يـدفعها الممولـون الـذين يزاولون النشاط التجارى والصناعى للجهات المذكورة تعتبر مـن التكـاليف واجبة الخصم بدون حد أقصى .

ثانياً: التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية بشرط أن تكون الهيئات والمؤسسات المشار اليها مشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها.

وكذلك التبرعات والاعانات المدفوعة لدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى ومؤسسات البحث العلمى المصرية ، ولقد اشترط المشرع ألا يزيد مقدار التبرعات والاعانات المذكورة فى ثانياً عن ١٠٪ من الربح السنوى الصافى للممول .

واشترط المشرع الضريبى عدم جواز خصم التبرعات والإعانات سالفة الذكر من أية إيرادات أخرى تصيبها الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

مثـــال:

إذا فرض أن صافى الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية ١٠٠ ألف جنيه عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ ، وبالاطلاع على قائمة الدخل تبين أن المصروفات الواردة بالقائمة تتضمن البنود التالية :

- ٥٠٠٠ج تبرعات للهيئة العامة للتأمين الصحى.
- ٥٠٠ج تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية .
- ٣٠٠ج مساهمة فى إصلاح وصيانة المستشفى المركزى بالمدينة .
- ٧٠٠ج تبرعات واعانات لبعض فقراء الحى .

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبى.

الحـــل

البيان		
صافى الربح المحاسبى		١٠٠٠٠٠
يضاف إليه:		
١) تبرعات جمعية الهلال الأحمر تضاف مؤقتاً لحين تحديد الـ ١٠٪ من صافى الربح الضريبى .	٥٠٠	
٢) المساهمة فى إصلاح المستشفى تضاف مؤقتاً لحين تحديد الـ ١٠٪ من صافى الربح الضريبى.	٣٠٠	
٣) تبرعات وإعانات لفقراء الحى تضاف نهائياً لأنها تبرعات لأفراد ولا يعترف بها من الناحية الضريبية.	٧٠٠	
		١٥٠٠
صافى الربح الضريبى قبل خصم التبرعات.		١٠١٥٠٠
يخصم منه:		
تبرعات جمعية الهلال الأحمر وإصلاح المستشفى:		(٨٠٠)
المسدد = ٨٠٠		
المحسوب = ١٠١٥٠٠ × ١٠/١١٠ = ٩٢٢٧		
صافى الربح الضريبى		١٠٠٧٠٠

أما بخصوص التبرعات الخاصة بالهيئة العامة للتأمين الصحى فهى واجبة الخصم الضريبى بدون حد أقصى لأنها لإحدى الهيئات الحكومية وخصمها فى قائمة الدخل إجراء سليم من الناحية الضريبية .

٩/٣ الجزاءات والتعويضات

وفقاً للبند (٩) من المادة (٢٣) من القانون يسمح بخصم الجزاءات المالية والتعويضات التى تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية .

ومعنى ذلك أن أية تعويضات أو غرامات أو جـزاءات يحكم بها على الممول نتيجة إخلاله بتعاقداته مع الغير تعتبر من التكاليف واجبة الخصم دون حد أقصى على مبلغها.

ومن جهة أخرى فقد نصت المادة (٢٤) بند (٢) بأنه لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية .

١٠/٣ الديون المعدومة

سمح المشرع فى المادة (٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بخصم الديون المعدومة التى قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشاة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

١. أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.
٢. أن يكون الدين مرتبط بنشاط المنشأة.
٣. أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
٤. أن تكون المنشاة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه.

وتعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلى:

أ. الحصول على أمر أداء فى الحالات التى يجوز فيها ذلك.

ب. صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.

ج. المطالبة بالدين فى إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس .

وكذلك نصت المادة (٣٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يعد من افجراءات الجادة لاستيفاء الدين إجراء المدين صلحاً قضائياً واقياً من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضى التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثى قيمة الديون ، ويتم الصلح الواقى من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩ .

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشاة فى السنة التى تم التحصيل فيها.

مثـــال :

إذا فرض أن الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية بلغ ٧٠٠٠٠ جنيه عن سنة ٢٠٠٧ وبالفحص الضريبى اتضح أن :

١. لم يحمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ١١٠٠٠ج دين على العميل فتحى مقابل بضاعة مباعة له على الحساب فى ٢٠٠٦/١/١ وقد حصلت المنشأة على حكم فى ٢٠٠٧/١٢/١ يلزم العميسل بسداد المبلغ.

٢. حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٥٠٠٠ج قيمة كمبيالة على العميل هيثم استحقاق ٢٠٠٧/٢/١ مسحوبة بتاريخ ٢٠٠٦/١٢/١ لأنه رفض السداد فى ميعاد الاستحقاق.

المطلوب : قياس الربح الضريبى.

الحـــل

٧٠٠٠٠		صافى الربح المحاسبى
		يضاف إليه:
	٥٠٠٠	كمبيالة هيثم لأنه لم يمض ١٨شهراً على تاريخ
٥٠٠٠٠		استحقاق الورقة
٧٥٠٠٠		
		يخصم منه:
	١١٠٠٠	ديون على العميل فتحى استوفت شروط الخصم من
(١١٠٠٠)		الربح.
٦٤٠٠٠		صافى الربح الضريبى

ثانياً: عناصر التكاليف الأخرى ولم ترد صراحة فى القانون

تنص المادة (٢٣) على التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر ، وبالتلى فإن هناك تكاليف ومصروفات أخرى

واجبة الخصم لم ينص عليها لاقنون صراحة طالما تتوافر فيها الشروط الوارد فـــى المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . وسف يتم تناول بعض هـــذه التكـــاليف بشئ من التفصيل كما يلى :

١) المرتبات والأجور

تتطلب معالجة هذا البند من وجهة النظر الضريبية التفرقة بين:

أ. مرتبات وأجور العاملين بالمنشاة ... تعتبر الأجور والمرتبات وما فى حكمها من مزايا عينية ونقدية وبدلات وخلافه والخاصة بموظفى وعمال المنشاة من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لأساس الاستحقاق ، لأنها من عناصـــر التكـــاليف اللازمـــة لمباشرة المنشأة لنشاطها ، فتساهم فى تحقيـــق الإيـــرادات الداخلـــة فـــى وعـــاء الضريبة.

ب. مرتب صاحب المنشأة أو أسرته ... قد يحسب صاحب المنـــشأة لنفـــسه مرتبـــاً نظير إدارته للمنشأة أو عمله بها ، وهذا المرتب لا يعتبر من التكـــاليف واجبـــة الخصم باعتبار أن صاحب المنشأة لا يعتبر من الوجهة القانونية أجيراً ولـــذلك ليس له حق الحصول على أجر.

أما المرتب الذى يدفعه صاحب المنشاة الى زوجته أو الى أبنائه أو أقاربـــه المشتغلين معه ، فيعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط :

- أن تقوم الزوجة أو الأبناء أو الأقارب بعمل فعلى فى المنشأة.
- ألا يتجاوز هذا المرتب أجر المثل.

٢) الإيجـــــــار

يقصد بالإيجار الواجب الخصم إيجار كافة الأماكن التى تشغلها المنشأة مـــن مكاتب الإدارة ومخازن ومعارض البيع وغير ذلك من الأماكن المخصصة لمزاولـــة المنشأة لنشاطها الخاضع للضريبة .

والعبرة فى تحديد الإيجار الواجب الخصم فى حالـــة المنـــشأة المـــستأجرة لأماكن مزاولتها النشاط هو الايجار الخاص بالفترة المالية المعد عنها الحساب وفقـــاً لعقد الايجار بصرف النظر عما دفع منه وذلك طبقاً لمبـــدأ الاســـتحقاق ولا يـــشمل الايجار الواجب الخصم ما يكون مدفوعاً من تأمينات مقدمة لأنها ليـــست مـــصروفاً وانما هى مبالغ مدفوعة مقدماً وستسترد.

أما فى حالة مزاولة النشاط فى عقار مملوك فان المشرع فى القـــانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يسمح للممول باحتساب وخصم أى ايجار على أساس أنه لا يوجـــد مصروف حقيقى فعلى ولا يوجد مستند مؤيده ، ولم يجر العرف على ألا يكون هـــذا المصروف بدون مستند يؤيده .

وجدير بالذكر أن من حق الممول أن يحمل أرباحه باهلاك هـــذه العقـــارات ومصاريف الصيانة والضريبة العقارية المربوطة عليها .

٣) العمولات المدينة[٤]

العمولات المدينة هى ما يتقاضاه العاملون بالمنشأة علاوة على أجـــورهم أو مكافأتهم العادية ، أو ما يتقاضاه الغير فى مقابل الجهود التى بذلها وكان لها تـــأثير

[٤] د/ حسن محمد كمال ، د/ سعيد عبد المنعم " الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين " ١٩٩٨ ص ١٠١،١٠.
د/ السعيد محمد شعيب ـ مرجع سابق ص ٣٢٠.

فى زيادة حجم نشاط المنشأة بصفة عامة . ومن امثلة هذه العمولات : عمولة الشراء وعمولة البيع.

ويلاحظ أن ما تدفعة المنشأة من عمولات للعاملين بها جزءاً متمماً للأجر فيضم اليه ويخضع للضريبة تبعاص لأحكام المرتبات وما فى حكمها.

أما ما يدفع للغير من عمولات فيجب التمييز بين الحالات التالية:

١. إذا كانت العمولة تتصل بالنشاط فإنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم مع مراعاة إخطار مأموريات الضرائب المختصة بما حصل عليه الممول من العمولات لمحاسبته عنها.
٢. إذا كانت العمولة غير متصلة بالنشاط فتعتبر من التكاليف واجبة الخصم بعد التأكد من جديتها والتزام المنشأة التى تدفع هذه العمولة بحجز الضريبة التى تستحق على من يحصل عليها وتوريدها الى مأموريات الضرائب المختصة تطبيقاً للمادة ٥٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

هذا ويتعين فى جميع الأحوال التحقق من أن العمليات التى صرفت عنها هذه العمولات قد ادرجت بدفاتر المنشأة .

٤) مصاريف السفر والانتقال

تجيز مصلحة الضرائب تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصروفات السفر والإنتقال بعد التأكد من جدية صرفها ومن اتصالها الوثيق بنشاط المنشأة ، فإذا ثبت عدم اتصالها بنشاط المنشأة تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة باعتبارها مصروفات شخصية .

٥) مصروفات السيارة

تجيز مصلحة الضرائب تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصروفات السيارة المخصصة لأغراض النشاط . وفى حالة استعمال السيارة بمعرفة صاحب المنشأة الفردية يستبعد جزء من مجموع مصروفات السيارة مقابل الاستعمال الشخصى ويحدد نسبة مئوية تختلف باختلاف درجة الاستعمال ويضم الى الإيرادات الخاضعة للضريبة .

٦) مصروفات التأمين

تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم ، أقساط التأمين على أصول المنشأة وممتلكاتها ضد الحريق أو السرقة أو الاختلاس وكذلك اقساط التأمين ضد حوادث العمل وذلك باعتبار أنها مبالغ غير قابلة للسترداد. أما التأمينات التى تسترد بعد انتهاء الغرض منها مثل تأمين النور والمياه والإيجار فلا تعد من التكاليف واجبة الخصم لأنها يمثابة حقوق للمنشأة قبل الغير تسترد بانتهاء الخدمة المقابلة لها .

٧) مصروفات الدعاية والاعلان

تتضمن مصروفات الدعاية والاعلان بنوداً مختلفة ومتباينة من حيث طبيعتها ودوريتها وهدفها ومقدار الفترة أو الفترات المحاسبية التى تستفيد منها على النحو التالى :

١/٧ الاعلانات الدورية

هى اعلانات تذكيرية تستهدف تذكير المستهلك بالمنتج وهى إعلانات دورية تستفيد منها غالباً فترة محاسبية واحدة ، ومن ثم فهى نفقة إيرادية وتعتبر من التكاليف واجبة الخصم فى الفترة المحاسبية التى حدثت خلالها .

٢/٧ الحملات الإعلانية الادخالية

هى الحملات الاعلانية التى تستهدف التعريف بالمنتج عند إدخال منتج جديد الى السوق لأول مرة أو عندما ترغب المنشأة فى زيادة مبيعات أحد منتجاتها بسبب انخفاض معدل توزيعه أو بسبب مواجهة المنافسة المتزايدة له ، وهى اعلانات لا تتصف بالدورية والتكرار ، كما أن حجمها كبير نسبياً وتفيد أكثر من فترة محاسبية واحدة ، ومن ثم فإنها تعالج كنفقة إيرادية مؤجلة تحمل لعدد من السنوات يتراوح من ٣ــ٥ سنوات ، ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يخص الفترة الضريبية فقط.

٣/٧ اللوحات الإعلانية الثابتة

إذا كانت المنشأة تستأجر اللوحات الإعلانية فإنها تدفع ايجاراً يعد كنفقة إيرادية ، أما إذا كانت المنشأة تمتلك اللوحات الإعلانية الثابتة فإنها تعد من الأصول الثابتة ويحسب عنها إهلاك مثل باق الأصول الثابتة ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

٤/٧ الهدايا التى يتم توزيعها

وهى تكلفة الأجندات والمفكرات والأقلام وعينات الإنتاج التى يتم توزيعها مجاناً على سبيل الدعاية والاعلان ، ونظراً لأنها تتصف بالدورية والتكرار وغالباً ما تقتصر على فترة محاسبية واحدة فغنها تعد من قبيل النفقات الإيرادية وتكون من التكاليف واجبة الخصم .

٨) مصروفات الصيانة والاصلاح

تتضمن نفقات الإصلاح والصيانة بنوداً مختلفة ومتباينة من حيث طبيعتها وهدفها ودوريتها الأمر وهى من التكاليف واجبة الخصم وذلك على النحو التالى:

- نفقات الصيانة الدورية ... هى نفقات دورية تستهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول ، لذلك فهى نفقات إيرادية تخصم من إيرادات الفترة المحاسبية.
- النفقات الخاصة باستبدال أجزاء صغيرة من الأصل الثابت ... وهذه النفقات لا تتصف بالدورية إلا أن مبلغها بسيط نسبياً ومن ثم فإنها تعلج كنفقة إيرادية.
- النفقات الخاصة باستبدال أجزاء كبيرة من الأصول الثابتة ... وهذه النفقات لا تتصف بالدورية والتكرار وتؤدى الى زيادة الطاقة الإنتاجية للمنشأة كما أن مبلغها يكون كبير نسبياً ومن ثم فإنها تضاف للأصول الثابتة وتخضع للإهلاك ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم.
- نفقات الصيانة المدفوعة مقدماً ... وتنشأ هذه البنود نتيجة ارتباط المنشأة بعقود مع مراكز الصيانة المتخصصة لصيانة أصولها الثابتة لفترة محددة

مقابل مبلغ محدد يسدد مقدماً فى هذه الحالة إذا كانت فترة الصيانة التى يشملها العقد تغطى أكثر من فترة محاسبية فإن نفقات الصيانة فى هذه الحالة تعالج كنفقة ايرادية مؤجلة توزيع على الفترات التى يغطيها العقد .

٩) المصروفات الإدارية والعمومية

يتضمن هذا البند عدة انواع من المصروفات ذات القيم الصغيرة نسبياً مثل البريد والتلغراف والأدوات الكتابية وغيرها ، ويكتفى فى اعتماد مثل هذه الأنواع من المصروفات بتوافر شرطين :

- أن تكون لازمة لإنتاج الإيرادات وتحقيق الأرباح وليس استخداماتها.
- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية التى تتم المحاسبة عنها.

١٠) مصروفات غير مؤيدة بالمستندات

تنص المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه يقصد بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، هى التكاليف التى يتعذر فى الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية ، وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ، ومنها :

١. مصروفات الانتقالات الداخلية.
٢. مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.
٣. مصروفات النظافة .
٤. الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة .
٥. مصروفات الصيانة العادية.

٦. الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط.

ويشترط ألا تزيد المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، بما فى ذلك الإكراميات ، على ٧٪ من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

ثالثاً: عناصر التكاليف غير واجبة الخصم

تناولت المادة (٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على سبيل الحصر ما لا يعد من عناصر التكاليف واجبة الخصم كما يلى :

(١) المخصصات والاحتياطيات

وفقاً للبند الأول من المادة (٢٤) لا يعد من عناصر التكاليف واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها.

وهذا يعنى أن كافة الاحتياطيات مهما كان اسمها والغرض منها لا يجوز تحميلها على الربح التجارى أو الصناعى باعتبارها توزيعاً للربح.

كما أن المخصصات رغم أنها تحميلية محاسبياً إلا أن النص واضح فى عدم اعتبارها من عناصر التكاليف واجبة الخصم .

(٢) الغرامات والعقوبات والتعويضات الشخصية

ينص البند الثانى من المادة (٢٤) على ألا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعية جناية أو جنحة عمدية .

(٣) الضريبة على الدخل

وفقاً لنص البند رقم (٣) من المادة (٢٤) لا تعتبر الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى بصفة خاصة ، أو الضريبة على مجموع صافى دخل الشخص الطبيعى بصفة عامة – إن كان يمارس أنشطة أخرى خاضعة للضريبة بخلاف النشاط التجارى والصناعى – من عناصر التكاليف واجبة الخصم عند قياس صافى الربح الضريبى للنشاط التجارى والصناعى.

(٤) الفوائد المدينة على القروض

وفقاً للبندين (٤، ٥) من المادة (٢٤) من القانون لا تعتبر العوائد المسددة على القروض الدائنة من عناصر التكاليف واجبة الخصم ، ولكن ذلك الأمر مشروط بشروط معينة هى :

- إذا كانت الفوائد مسددة عن قروض وكانت محسوبة بمعدل يجاوز مثلى سعر الائتمان المعلن من البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها السنة الضريبية ، فإن مقدار الزيادة عن الفائدة المحسوبة على أساس مثلى سعر الائتمان لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

- إذا كانت الفوائد مسددة عن قروض وديون لأشخاص طبيعيين غير خاضعين أو معفيين من الضريبة ، فلا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

مثـــــال:

إذا فرض أن الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية عن سنة ٢٠٠٥ بلـــغ ٧٥٠٠٠ج ، وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى :

أ) حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٢٣٠٠٠ج فوائد قرض البنك الأهلـــى بمعدل ٢٣٪ ، علماً بأن سعر الائتمان المعلن مـــن البنـــك المركـــزى فـــى ٢٠٠٥/١/١ يبلغ ١٠٪ .

ب) حُمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٧٠٠٠ج فوائد قـــرض مـــن منـــشأة المنياوى لاستصلاح الأراضى التى أنشأت من ٣ سنوات لاستصلاح ١٠٠٠ فدان بالصالحية .

ج) أدرج بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر مبلغ ٥٠٠٠ج عوائد سندات حكومية .

المطلوب : ١. قياس صافى الربح الضريبى .

٢. حساب الضريبة المستحقة .

الحــــل

أولاً: قياس صافى الربح الضريبى

٧٥٠٠٠		صافى الربح المحاسبى
		يضاف اليه:
	٨٠٠٠	الزيادة فى فائدة قرض البنك الأهلى عـــن مثلـــى ســـعر الائتمان المعلن من البنك المركزى وفقاً لنص البنـــد (٤) من المادة (٢٤) وكذلك بعد خصم العوائد الدائنـــة عـــن

السندات الحكومية وفقاً لنص البند (١) من المـــادة (٢٣) كما يلى: حساب قيمة القرض = ٢٣٠٠٠÷٢٣٪ = ١٠٠٠٠٠ مثلى سعر الخصم ١٠٠٠٠٠×١٠٪×٢ = ٢٠٠٠٠ لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يجاوز المثلين (٢٣٠٠٠-٢٠٠٠٠) . وكذلك خصم عوائد السندات المعفاة = ٢٠٠٠٠-٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠ وهى العوائـــد المـــصرح بخصمها وإعتبارها من التكاليف واجبة الخصم وبالتالى يرد الباقى الى صافى الربح (٢٣٠٠٠-١٥٠٠٠)		
فوائد قروض منِشأة الاستصلاح الزراعى لأنها معفاة من الضريبة بنص البند (١) من المادة (٣١) والبند (٥) مـــن المادة (٢٤) .	٧٠٠٠ ————	١٥٠٠٠
		————
		٩٠٠٠٠
يخصم منه:		
عوائد السندات الحكومية المعفاة بنص المادة (٣١).		(٥٠٠٠)
		————
صافى الربح الضريبى (وعاء الضريبة)		٨٥٠٠٠

ثانياً: حساب الضريبة المستحقة

الـــ ٥٠٠٠ الأولى معفاة

الـــ ١٥٠٠٠ التالية × ١٠٪ = ١٥٠٠

الـــ ٢٠٠٠٠ التالية × ١٥٪ = ٣٠٠٠

الباقـــــى ٤٥٠٠٠ × ٢٠٪ = ٩٠٠٠

———— ١٣٥٠٠ج

ترحـــــيل الخســـــائر

سمح المشرع الضريبى بخصم الخسارة التى تصيب المنشأة فى ســنة مــن السنوات من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى خمس ســنوات ، إذ تــنص المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه " اذا ختم حساب احدى الــسنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا تبقى بعد ذلك جــزء مــن الخسارة نقل سنوياً الى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة الى حساب سنة أخرى " .

ويشترط لترحيل الخسارة وخصمها من أرباح السنوات التالية ما يلى :

١. أن يكون الشخص الذى يريد الاستفادة من ترحيل الخسارة هو ذاتــه الــذى ربطت الخسارة باسمه ، أى هو نفس الشخص الذى تحددت الخسارة باسمه دون غيره ، وسواء استمر فى مزاولة نفس النشاط أو نشاطاً آخر يخــضع للضريبة ذلك أن الخسارة تتعلق بالشخص ذاته الذى تربط الضريبة باسمه .

٢. ان الخسارة التى يجوز خصمها من أرباح السنوات التالية هـى الخـسارة الضريبية ، أى الخسارة التى تعتمدها مصلحة الضرائب . وبعبارة أخـرى هى الخسارة المحاسبية بعد تعديلها بما نص عليه قانون الضرائب واللائحـة التنفيذية.

٣. إذا تعددت خسائر الممول يتم ترحيل الخسارة الأقدم ثم الخـسارة الأحـدث وهكذا ، وذلك كله فى حدود المدة المنصوص عليها فى المادة (٢٩) سـالفة الذكر .

ولإيضاح كيفية ترحيل الخسائر التى يحققها أحد الأشخاص فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، افترض أن إحدى المنشآت الفردية حققت فى سـنة ٢٠٠٥ خـسارة قدرها ٣٥٠٠٠ج عدلتها مصلحة الضرائب الى ٣٠٠٠٠ج ، وأن الشركة حققت فى سنة ٢٠٠٦ ربحاً صافياً قدره ٤٧٠٠٠ج ، ففى هذه الحالة نجد أن المنشأة لن تـدفع ضريبة فى سنة ٢٠٠٥ لأنها حققت خسارة أما فى سنة ٢٠٠٦ فإن خـسارة ٢٠٠٥ وقدرها ٣٠٠٠٠ج تخصم بأكملها من أرباح سنة ٢٠٠٦ وبذلك يتبقى من ربح سـنة ٢٠٠٦ مبلغ ١٧٠٠٠ج وهو ما تدفع عنه المنشأة الضريبة فى هذه السنة .

مثـــال :

إذا فرض أن أرباح إحدى المنشآت الفردية مـن وجهـة نظـر مـصلحة الضرائب فى السنوات من ٢٠٠٦ الى ٢٠١١ كانت كما يلى على التوالى :

١١٠٠٠ ، ٥٠٠٠ ، ٣٠٠٠ ، ٢٠٠٠ ، ٦٠٠٠ ، ٢٠٠٠٠ ج ، وأن المنشأة حققت خسائر فى سنة ٢٠٠٥ (٣٠٠٠٠ج) ، فإنه يتم ترحيل خسارة ٢٠٠٥ وتحديد صافى الربح فى هذه الحالة كما يلى :

البيـــان	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١
أرباح السنة	١١٠٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠٠
الخسائر المرحلة	٣٠٠٠٠	١٩٠٠٠	١٤٠٠٠	١١٠٠٠	٩٠٠٠	ــــ
المتبقى من الخسارة	١٩٠٠٠	١٤٠٠٠	١١٠٠٠	٩٠٠٠	٣٠٠٠	
وعاء الضريبة	ــــ	ــــ	ــــ	ــــ	ــــ	٢٠٠٠٠

وبذلك يتضح من الجدول السابق ما يلى :

١. أن خسارة ٢٠٠٥ وقدرها ٣٠٠٠٠ج استنفذت كل أرباح السنوات الخمس التالية وبالتالى لن تدفع ضريبة خلال هذه السنوات الخمس .
٢. أن المتبقى من خسارة ٢٠٠٥ بدون تغطية وقدرها ٣٠٠٠ج يسقط حق المنشأة فى ترحيله الى أى سنة أخرى لانقضاء مدة الخمس سنوات التى يجوز للمنشأة ترحيل الخسارة اليها .
٣. أن المنشأة تدفع فى سنة ٢٠١١ الضريبة على مبلغ ٢٠٠٠٠ج وهو صافى ربح السنة بأكمله دون خصم المتبقى من خسارة سنة ٢٠٠٥ .
٤. إذا توالت خسارة الممول فى عدة سنوات متتالية فيراعى ترحيل خسارة كل سنة على حدة الى الخمس سنوات التالية مباشرة على أن يبدأ بترحيل خسارة السنة الأقدم أولاً وبحيث تضم خسارة سنة الى السنة التالية حتى لا تعطى خسارة السنة الأقدم سنة اضافية .

الفصل الرابع

الإعفاءات المقررة من الضريبة

تناولت المادة (٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الإعفاءات من الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين من إيرادات النشاط التجارى والصناعى على النحو التالى :

(١) أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى

وفقاً للبند رقم (١) من المادة (٣١) من القانون تعفى أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ويستفاد من هذا البند أن هذا الإعفاء مشروط بما يلى :

أ. أن تكون المنشأة عاملة فى نشاط استصلاح الأراضى أو استزراع أراضى مستصلحة مسبقاً.

ب. أن مدة الإعفاء عشر سنوات بعدها تخضع أرباح المنشأة للضريبة .

ج. أن مدة الإعفاء تحسب من تاريخ بدء مزاولة النشاط وليس من تاريخ اعتبار الأرض منتجة .

(٢) أرباح منشآت الإنتاج الداجنى والحيوانى

وفقاً للبند رقم (٢) من المادة (٣١) سالفة الذكر يعفى من الضريبة أرباح منشآت الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها ومشروعات

مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

(٣) ناتج التعامل فى الأوراق المالية

وفقاً للبند (٣) من المادة (٣١) من القانون يعفى نـاتج تعامـل الأشـخاص الطبيعيين عن استثماراتهم فى الأوراق المالية المقيدة فـى سـوق الأوراق الماليـة المصرية ، مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هـذا التعامـل أو ترحيلهـا لسنوات تالية .

وبدراسة النص السابق يتضح ما يلى :

أ. أن الإعفاء ينصب على ناتج التعامل الذى يتحدد ربحاً أو خـسارة بـالفرق بـين صافى ثمن البيع (أو التصرف فى الأوراق المالية) وتكلفـة الاسـتثمارات فـى الأوراق المالية .

ب. أن الاستثمارات يجب أن تكون فى اوراق مالية مقيدة فى البورصة المـصرية ، أى أن الإعفاء يزول اذا كانت الاسـتثمارات فـى أوراق ماليـة غيـر مقيـدة بالبورصة أو مقيدة فى بورصة أجنبية .

ج. إذا كان ناتج التعامل فى الأوراق المالية المستوفاة لشروط الاعفاء خسارة فـلا يسمح بخصمها من صافى الربح الضريبى ، كما لا يجوز ترحيلهـا لـسنوات تالية.

(٤) عوائد الاستثمارات فى الأوراق المالية

وفقاً للبند رقم (٤) من المادة (٣١) يعفى من الضريبة ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من[٥] :

١/٤ عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها وفقاً للشروط التالية:

- أن تكون مقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية .
- أن تصدرها الدولة او شركات الأموال.

ويهدف المشرع من هذا الاعفاء الى التشجيع على شراء السندات وصكوك التمويل التى تصدرها الدولة أو شركات الأموال لمساعدتهما فى الحصول على الأموال اللازمة لهما.

٢/٤ التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم .

وترجع الحكمة فى هذا الإعفاء الى أن هذه التوزيعات سبق خضوعها كجزء من إيرادات الشركة التى أصدرتها للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٣/٤ التوزيعات على حصص رأس المال فى الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين فى شركات التوصية بالأسهم .

وترجع الحكمة فى هذا الإعفاء الى تشجيع الأفراد على الاكتتاب فى أسهم وحصص رأس المال فى شركات الأموال وشركات الأشخاص بالإضافة الى منع

[٥] . د/ السعيد محمد شعيب ـ مرجع سابق ص ٣٣٦ ، ٣٣٧ .

الازدواج الضريبى حيث أن هذه التوزيعات سبق خضوعها للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٤/٤ التوزيعات على صكوك الاستثمار الى تصدرها صناديق الاستثمار.

والحكمة من هذا الإعفاء يكمن فى التشجيع على إنشاء صناديق الاستثمار التى تنشئها الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية والبنوك وشركات التأمين ولتنشيط سوق رأس المال المصرى.

(٥) عوائد الودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار

أعفى المشرع فى الفقرة الخامسة من المادة (٣١) ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من العوائد عن :

- الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة فى جمهورية مصر العربية.
- شهادات الاستثمار والادخار والإيداع التى تصدرها البنوك المسجلة فى جمهورية مصر العربية.
- الودائع وحسابات التوفير فى صناديق البريد.
- الأوراق المالية وشهادات الإيداع التى يصدرها البنك المركزى.

(٦) أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية.

نصت الفقرة السادسة من المادة (٣١) من القانون على إعفاء الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشاة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل ، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء

الإنتاج بحسب الأحوال ، ولا يسرى هذا الإعفاء إلا على أرباح من أبـــرم قـــرض الصندوق بإسمه .

وقد اشترط المشرع الضريبى بهذا الإعفاء ما يلى:

- ألا يسرى الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق بإسمه.
- أن يكون الإعفاء فى حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعى للتنميـــة.

فإذا فرض ان مصادر التمويل للمشروع الجديد بلغت ٥٠٠ ألف جنيه وكان الصندوق مساهماً فى التمويل بمبلغ ٢٠٠ألف جنيه وأن المشروع حقق ربح قدره ٣٠ ألف جنيه فإن ما يعفى من هذه الأرباح ١٢ ألف جنيه:

= ٣٠٠٠٠ × ٢٠٠٠٠٠/٥٠٠٠٠٠

مثـــــال:

بلغ الربح المحاسبى لمنشأة محمود لتجارة الأدوات الكهربائيـــة عـــن ســـنة ٢٠٠٨ مبلغ ١٧٠٠٠ج . وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى:

(أ) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى :

١. ١٥٠٠٠ج إهلاك سيارة نقل مشتراة فى ٢٠٠٧/١/١ بمعدل ٣٠٪ مـــن التكلفـــة كما جرت عادة المنشأة منذ شراء السيارة.
٢. ٢٠٠٠٠ج نصف قيمة شراء علامة تجارية فى ٢٠٠٨/٤/١.
٣. ٥٠٠٠ج قيمة كمبيالة كانت مستحقة على العميل أشرف لصالح المنشأة استحقاق ٢٠٠٨/١١/١ والذى توقف عن السداد واتخذت المنشأة فى مواجهته الإجراءات اللازمة.

٤. ٤٠٠٠ج قسط تأمين على حياة الممول لصالح نفسه.
٥. ٢٠٠٠ج تبرعات لجامعة بنها .
٦. ٤٠٠٠ج تبرعات لجمعية الإيمان الخيرية ومستشفى الشفاء الخاضع لإشراف الدولة .
٧. ٢٠٠٠ج فوائد قرض من أحد الأصدقاء.

(ب) أدرج بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر ما يلى:
١. ٧٠٠٠ج دين محصل سبق إعدامه ولم تعترف به مصلحة الضرائب كمصروف وقت اعدامه.
٢. ٢٥٠٠٠ج كوبونات أسهم شركة النجوم للأجهزة الكهربائية.
٣. ٦٠٠٠ج نصيب الممول من توزيعات شركة تضامن أولاد رجب.

(ج) بلغت خسارة المنشأة العام الماضى ١١٠٠٠ج معتمدة ضريبياً.
(د) باع الممول فى ٢٠٠٨/١٢/١ عدداً من أسهم شركة طنطا للزيوت والصابون حقق منها أرباحاً بلغت ٣٠٠٠ج لم تدرج بحساب الأرباح والخسائر.

المطلوب : قياس صافى الربح الضريبى.

الحـــل

صافى الربح المحاسبى		١٧٠٠٠
يضاف اليه:		
فرق إهلاك السيارة: تكلفة السيارة = ١٥٠٠٠×١٠٠/٣٠ = ٥٠٠٠٠ القيمة الدفترية الضريبية فى ١/١/ ٢٠٠٨ = ٥٠٠٠٠ – (٥٠٠٠٠×٢٥٪) = ٣٧٥٠٠ فرق إهلاك سنة ٢٠٠٨ = ١٥٠٠٠ – (٣٧٥٠٠×٢٥٪) = ٥٦٢٥	٥٦٢٥	
فرق إهلاك العلامة التجارية = = ٢٠٠٠٠-(٢٠٠٠٠×١٠٠/٥٠×١٠٪×١٢/٩	١٧٠٠٠	
قيمة كمبيالة العميل أشرف : لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأن تاريخ الاستحقاق لم يمضى عليه ١٨ شهر ولم تحصل المنشأة على أمر أداء أو حكم قضائى بإلزام أشرف بأداء قيمة الدين.	٥٠٠٠	
الزيادة فى قسط التأمين على حياة الممول إذ يجب ألا يجاوز مبلغ ٣٠٠٠ج فى السنة .	١٠٠٠	
تبرعات لجمعية الإيمان الخيرية ومستشفى الشفاء مؤقتاً لحين تحديد نسبة الـ١٠٪ من الربح السنوى الضريبى للمنشأة.	٤٠٠٠	
فوائد قرض من أحد الأصدقاء لأن الدائن شخص طبيعى غير	٢٠٠٠	

البيان		
خاضع للضريبة فلا تعتبر تلك الفوائد من التكاليف واجبة الخصم.		
ناتج بيع أسهم شركة طنطا فهو معفى من الضريبة وكذلك لم يدرج ضمن الإيرادات.	—	
		٣٤٦٢٥
		٥١٦٢٥
يخصم منه:		
التبرعات لجامعة بنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم مهما كان مبلغها لأنها مسددة لشخص اعتبارى عام.	—	
ديون معدومة محصلة لا تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة لعدم اعتراف مصلحة الضرائب بها عندما كانت ديون معدومة.	٧٠٠٠	(٧٠٠٠)
صافى الربح الضريبى قبل التبرعات		٤٤٦٢٥
يخصم:		
تبرعات لجمعيات خيرية ومستشفيات خاضعة لإشراف الدولة		
المسدد = ٤٠٠٠ج		
المحسوب = ٤٤٦٢٥ × ١١٠/١٠ = ٤٠٥٧ تقريبا		(٤٠٠٠)
صافى الربح الضريبى قبل ترحيل الخسائر		٤٠٦٢٥
يخصم: خسائر السنة الماضية		(١١٠٠٠)

يخصم الإعفاءات:		٢٩٦٢٥
كوبونات أسهم شركة النجوم للأدوات الكهربائية	٢٥٠٠٠	
التوزيعات على حصة الممول فى شركة التضامن	٦٠٠٠	
ناتج بيع أشهم شركة طنطا للزيوت والصابون	٣٠٠٠	
		(٣٤٠٠٠)
لا وعاء للضريبة		—

أســـــئلة وتطبيقـــــات

الأســـــئلة

السؤال الأول :

أذكر صحة أو خطأ العبارات التالية مع بيان الأسانيد القانونية لإجابتك فى حـــدود سطرين لك عبارة :

١. تتحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى وفقاً للمادة (١٧) على أساس افيراد الناتج من العمليات التجارية فقط .
٢. تخضع للضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة .
٣. وفقاً للبند (٥) من المادة (١٩) تخضع الأرباح الناتجة من تأجير المحـــلات والشقق المفروشة للضريبة على صافى أرباح النشاط التجارى والصناعى.
٤. لا تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقيـــيم أصـــول المنـــشأة الفردية دائماً.
٥. وفقاً للمادة (٢٣) تعتبر عوائد القروض المستخدمة فى النـــشاط أيـــا كانـــت قيمتها من التكاليف واجبة الخصم بشروط معينة ز
٦. تعتبر الضرائب والرسوم التى تتحملها المنشأة من التكاليف واجبة الخـــصم دائماً.
٧. تعتبر أقساط التأمين الاجتماعى المقررة على العاملين دون صاحب المنـــشأة والتى يتم أداؤها للهيئة القومية للمعاشات من التكاليف واجبة الخصم .
٨. التبرعات المسددة للهيئات العامة فقط من التكاليف واجبة الخصم.
٩. لا تعتبر الاحتياطيات والمخصصات من عناصر التكاليف واجبة الخصم.

١٠. تهلك المبانى ضريبياً بمعدل ٥٠٪ سنوياً من القيمة الدفترية.
١١. تهلك الشهرة وحقوق الاختراع ضريبياً بمعدل ٢٠٪ من القيمة القابلة للإهلاك.
١٢. يتحدد أساس الإهلاك عند حساب إهلاك الأثاث بالفرق بين التكلفة وإهلاك الأصل عن السنة الضريبية.
١٣. تعفى التوزيعات على رأسمال شركات المساهمة فقط من الضريبة باسم الشخص الطبيعى .
١٤. يعفى من الضريبة أرباح المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الإجتماعى للتنمية بدون قيود .

السؤال الثانى :

حدد الإجابة الصحيحة فى كل حالة مما يلى مع ذكر الأسانيد القانونية لإجابتك:

(١) إذا بلغ الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية عن سنة ٢٠٠٦ مبلغ ٢٥٠٠٠ج وكان حساب الأرباح والخسائر محملاً بمبلغ ٢٨٠٠٠ج عوائد قروض مستخدمة فى النشاط ، ومدرج بالجانب الدائن بهذا الحساب مبلغ ١٨٠٠ج فوائد سندات حكومية ، فإن صافى الربح الضريبى يبلغ :

أ) ٢٥٠٠٠ج
ب) ٢٤٠٠٠ج
ج) ٢٧٨٠٠ج
د) ٢٣٢٠٠ج
هـ) ....ج

(٢) بلغ الربح المحاسبى لمنشأة سعودى التجارية ٣٥٠٠٠ج عن سنة ٢٠٠٩ ، واتضح للفاحص الضريبى أن حساب الأرباح والخسائر محمل بمبلغ ٢٠٠٠٠ج مرتبات وأجور العاملين البالغة ٢٠٠٠ج شهرياً ، ومبلغ ٥٠٠٠ج مستقطع لصندوق التأمين الخاص وبناءاً عليه فإن صافى الربح الضريبى يبلغ :

أ) ٣١٢٠٠ج .
ب) ٣٩٠٠٠ج .
ج) ٣٠٠٠٠ج .
د) ٦٠٠٠٠ج .
هـ) ....ج .

(٣) إذا كانت تكلفة الحاسبات فى ٢٠٠٧/١٠/١ تبلغ ٢٠٠٠٠٠ج فإن إهلاك الحاسبات وفقاً لنظام أساس الإهلاك عن سنة ٢٠٠٨ يبلغ :

أ) ٢٥٠٠٠ج .
ب) ٨٧٥٠٠ج .
ج) ٣٥٠٠٠ج .
د) ١٠٠٠٠٠ج .
هـ) ......ج .

(٤) إذا تم شراء آلات ومعدات فى ٢٠٠٧/٩/٣٠ بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج واستخدمت اعتباراً من ٢٠٠٧/١٠/١ فإن إهلاك الآلات عن سنة ٢٠٠٨ وفقاً لنظام أساس الإهلاك يبلغ :

أ) ٣٢٨١٢,٥ ج .
ب) ٣٥٠٠٠ج .
ج) ٥٠٠٠٠ج .
د) ٨٧٥٠ ج .
هـ) .... ج .

(٥) إذا كان الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية ٦٦٠٠٠ج عن سنة ٢٠٠٥ وكان حساب الأرباح والخسائر محملاً بمبلغ ٢٠٠٠٠ج تبرعات للمركز القومى للبحوث فإن صافى الربح الضريبى عن سنة ٢٠٠٥ يبلغ :
أ) ٤٦٠٠٠ج .
ب) ٧٢٠٠٠ج .
ج) ٦٦٠٠٠ج .
د) ٦٠٠٠٠ج .
هـ) .... ج .

التطبيقـــــات

التطبيق الأول

قدم أحد التجار اقراره الضريبى عن عام ٢٠٠٩ وظهر منه أنه حقق أرباحاً صافية قدرها ١٢٠٠٠ج ، فإذا علمت أن نتيجة الفحص الضريبى أظهرت ما يلى :

١. هناك فواتير مبيعات قيمتها ٢٥٠٠ج لم تسجل فى حساب المبيعات .

٢. قيد ضمن المبيعات بضاعة أمانة لدى الوكلاء على أساس سعر بيعها الـذى يعادل ١٢٠٪ من تكلفتها غير أنه اتضح فى نهاية العام أن جزءاً مـن هـذه البضاعة تكلفتها ١٥٠٠٠ج مازالت متبقية بدون بيع لدى الوكلاء.
٣. قيد ضمن المشتريات مبلغ ٢٠٠٠ج قيمة فاتورة مـشتريات تكـرر قيـدها بالدفاتر .
٤. هناك بضاعة ثمن تكلفتها ١٢٠٠٠ج قيدت خطأ ضمن مردودات المشتريات فى حين أنه قد تم بيعها وتبلغ نسبة مجمل الربح المتعـارف عليهـا لـدى المنشأة فى هذا الصنف من البضاعة ٢٥٪ .
٥. تقدر بضاعة آخر المدة على اساس ٢٢٠٠٠ج بسعر الـسوق ، ٢٠٠٠٠ج بسعر التكلفة إلا أن المنشاة قامت بتقديرها وتسجيلها فى الدفاتر باقـل مـن التكلفة بما يعادل ١٠٪ .

المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبى الذى يدخل فى وعاء الضريبة على دخـل الأسخاص الطبيعيين مع بيان الأسانيد القانونية للحل.

التطبيق الثانى

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبى عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ والذى أظهر ارباحاً صافية قدرها ١٥٠٠٠ج وعند الفحص الضريبى تبين ما يلى:

١. الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر ما يلى:
   - ٦٠٠٠ج مرتبات العاملين السنوية ، ٢٥٠٠ج مكافآت للعاملين.
   - ٣٠٠ج مرتب شهرى لصاحب المنشأة نظير الادارة .
   - ٣٠٠٠ج مصاريف السيارة التى تستخدم فى العمل والشئون الخاصة .

٤٠٠ج اعلان تهنئة بنجاح ابنتــه ، ٢٤٠٠ج اعــلان لمــدة ســنتين مــن ٢٠٠٦/٧/١ .

٢. يتضمن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر:

٥٠٠٠٠ج مجمل ربح ــ ٢٠٠٠ج أرباح أســهم ــ ١٦٠٠ج أربــاح بيــع أسهم.

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبى مع ذكر الأسانيد القانونية .

التطبيق الثالث

بلغ صافى الربح لإحدى المنشآت الفردية عن سنة ٢٠٠٥ مبلغ ٨٠٠٠٠ج ، وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى :

١. تمتلك المنشأة عقاراً تستغله كمصنع بلغت مصروفاته عــن الــسنة ٨٥٠٠ج حملت على حساب الأرباح والخسائر تتضمن ٨٠٠٠ج إهلاك بمعــدل ٨٪ (المعدل المعتمد ضريبياً ٥٪) والباقى مصاريف صيانة دورية للعقار .

٢. حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى:

أ) ١٨٠٠٠ج تبرعات منها٥٠٠٠ج لمحافظة الدقهلية .

١٠٠٠ج تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية ، والبــاقى للحــزب الوطنى الديمقراطى .

٢٠٠٠ج لمدرسة خاضعة لإشراف وزارة التربية والتعليم .

ب) ٦٠٠٠ج ضرائب منها ٢٠٠٠ج ضــرائب جمركيــة علــى خامات مستوردة ، الباقى دفعه من تحت حــساب الــضريبة على صافى أرباح النشاط التجارى والصناعى.

ج) ١٠٠٠٠ج تمثل ٥٠٪ من قيمة شهرة مشتراه فى ٢٠٠٥/١/١ .

٣. أدرج بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر ٧٠٠٠ج ديون معدومة محصلة لم يسبق اعتماد إعدام ٤٠٠٠ج منها العام الماضى .

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبى مع ذكر الأسانيد القانونية.

التطبيق الرابع

بلغ صافى الربح لإحدى المنشآت الفردية عن ٨٠٠٠٠ج وتبين من الفحص الضريبى ما يلى :

١. أن ضمن المصروفات المحملة على الربح ١٢٠٠٠ج تبرعات تفصيلها كما يلى:
   ٢٠٠٠ج للحكومة ، ١٥٠٠ج تبرع لورثة موظف سابق بالمنشأة والباقى لجمعية الوفاء والأمل .
٢. أن اهلاك المبانى المحمل على قائمة الدخل يبلغ ١٦٠٠٠ج وقد احتسبته المنشأة بمعدل ٤٪ .
٣. أن المنشأة تزاول نشاطها فى عقار مملوك لها تبلغ عوائده السنوية ٢٠٠٠ج وقد حملت لقائمة الدخل .
٤. ضمن الإيرادات ما يلى :
   - ١٠٠٠٠ج أرباح إعادة تقدير الأصول الثابتة للمنشأة .
   - ٣٠٠٠ج فوائد سندات معفاة .

المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبى مع ذكر الأسانيد القانونية .

التطبيق الخامس

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبى عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٩/١٢/٣١ ، وعند الفحص الضريبى تبين ما يلى : (صافى الربح المقدم من الممول ١٨٠٠٠ج)

١. يتضمن الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر:

١٠٤٠٠ج مرتبات للعاملين ، ٤٠٠٠ج مكافآت للعاملين.

١٠٠٠ج مرتب شهرى لإبن صاحب المنشأة الحاصل على بكالوريوس التجارة نظير اشرافه على الحسابات (علماً بأن أجر المثل ٦٠٠ج) .

١٢٠٠ج أجندات ونتائج حائط تحمل اسم المنشأة وزعت على عملائها فى نهاية العام .

٥٠٠ج اعلان تهنئة فى الصحف بزواج ابن أخيه.

١٥٠٠ج مصاريف سيارة لأعمال المنشأة .

٢. يتضمن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر:

٦٠٠٠ج مجمل الربح ــ ١٠٠٠ج إيرادات أوراق مالية ــ ٦٠٠ج أرباح بيع أوراق مالية .

المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبى مع حساب الضريبة المستحقة وذكر الأسانيد القانونية.

التطبيق السادس

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبى عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ والذى أظهر أرباحاً صافية قدرها ٢٠٠٠٠ج ، وعند الفحص الضريبى تبين ما يلى:

(١) يتضمن الجانب المدين لحساب الأرباح والخسائر ما يلى:
١٥٠٠ج دين طرف أحد العملاء وغادر البلاد فجأة ــ ٨٠٠ج دين طرف عميل لم تتابع المنشأة الإجراءات القانونية ضد المدين ــ ٢٠٠٠ج تأمين على مخزن للمنشأة ضد الحريق ــ ١٩٠٠ج تأمين الدخول فى مناقصات حكومية ــ ٧٠٠ج تأمينات إجتماعية (منها ٣٠٠ج متأخرات عن العام الماضى) ــ ٣٠٠٠ج عمولات للعاملين ومندوبة البيع ــ ٢٠٠٠ج فروق ضريبة الدخل عن العام الماضى ــ ٥٠٠ج غرامة تهريب جمركى ــ ١٠٠٠ج أتعاب محامى نظير مباشرة الخلاف مع شركة أخرى منافسة .

(٢) يتضمن الجانب الدائن فى حساب الأرباح والخسائر ما يلى:
١٨٠٠ج فوائد تأخير على ديون العملاء ــ ٢٠٠٠ج فوائد ودائع مصرفية .
المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبى الذى يدخل فى وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

التطبيق السابع

بلغ صافى الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية مبلغ ٧٥٠٠٠ج ع سنة ٢٠٠٥ وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى:
(١) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى:
٥٠٠٠ج احتياطى ارتفاع أسعار أصول رأسمالية.
١٦٠٠٠ج مكافأة لصاحب المنشأة .
٩٠٠٠ج مخصص تعويضات تحت التسوية .

٤٠٠٠ج حصة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية منها ١٠٠٠ج تخص صاحب المنشأة .

١٠٠٠ج تبرعات لمستشفى المواساة الخاضع لإشراف الدولة .

(٢) أدرج بحساب الأرباح والخسائر ناتج بيع مبنى قديم بمبلغ ١٥٠٠٠ج فى ٢٠٠٥/١٠/١ تكلفته ٥٠٠٠٠ج مشترى فى ٢٠٠٢/١/١ يهلك بمعدل ٢٤٪ قسط ثابت ومعدل الإهلاك المعتمد ضريبياً ٥٪ .

المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبى.

التطبيق الثامن

بلغ صافى الربح المحاسبى لمنشأة عمر التجارية ٥٠٠٠٠ج عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٩ ، وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى:

(١) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى:

٣٠٠٠٠ج مرتبات الموظفين منها ٦٠٠٠ج مرتب الممول ، ٣٠٠٠ج مرتب ابن عمه الذى يعمل محاسباً بالشركة.

٦٥٠٠ج مخصص مكافأة نهاية الخدمة حيث يتم إيداع المبلغ الخاص به فى صندوق خاص له ذمة مالية مستقلة .

٢٠٠٠ج مكافأة الممول نظير مساهمته فى أعمال الإدارة.

٤٠٠٠ج مسحوبات الممول من البضاعة بالتكلفة .

٤٠٠٠ج أقساط تأمين على حياة الممول ضد العجز .

(٢) أدرج بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر ٤٠٠٠ج تعويض محكوم به للمنشأة نظير تقليد الغير للعلامة التجارية حصل منه فعلاً ٢٥٠٠ج .

(٣) لم يحمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٣٥٠٠ج قيمة تعويض حكم به على المنشأة لإخلالها بشروط عقد بيع بضاعة لأحد العملاء فى توقيت معين.

المطلوب: قياس صافى الربح الضريبى.

التطبيق التاسع

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبى عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ والذى أظهر أرباحاً صافية قدرها ١٥٠ ألف جنيه وعند الفحص الضريبى تبين ما يلى :

(١) يتضمن الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر:

٤٦٠٠٠ج مرتبات ومكافآت (منها ١٥٠٠٠ج لصاحب المنشأة ، ٥٠٠٠ج عمولات للموظفين عن مبيعات ، ٤٠٠٠ج مكافآت للعاملين تعادل شهرين والباقى مرتبات العاملين) .

١٦٠٠ج التأمينات الإجتماعية السنوية (سددت منها المنشأة ١٣٠٠ج فقط)

٢٠٠٠ج تأمين مناقصات ، ٣٠٠٠ج تأمين على ممتلكات المنشأة ضد السرقة والحريق.

٤٠٠٠ج ديون معدومة (منها ١٠٠٠ج على مدين توفى وليس له ورثة لسداد الدين ، ٢٠٠ج دين على أحد الأشخاص علماً بأ، اجراءات المطالبة القضائية أكبر من قيمته ، ١٣٠٠ج سلف للعاملين ، ٥٠٠ج دين بضمان أحد الموظفين والباقى ديون لم تتابع المنشأة الإجراءات القانونية) .

١٥٠٠ج ايجار المنشأة المدفوع (علماً بأن ايجار شهرى نوفمبر وديسمبر لم يسدد بعد) .

١٩٠٠ج مصروفات عمومية (منها ٨٠٠ج غرامة تقليد احدى العلامات التجارية ، ٣٠٠ج إيجار تقديرى لمخزن مملوك للمنشأة والباقى مصروفات متنوعة.

(٢) يتضمن الجانب الدائن :

٣٠٠٠ج فوائد بيع بالتقسيط ــ ٢٠٠٠ج فوائد سندات حكومية .

المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبى .

التطبيق العاشر

بلغ الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية عن سنة ٢٠٠٥ (٧٥٠٠٠ج) وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى:

(١) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى:

٧٠٠٠ج احتياطى شراء سندات حكومية .

٣٠٠٠ج إهلاك حاسبات آلية بمعدل ٦٠٪ والمعدل الضريبى ٥٠٪ .

٥٠٠٠ج من تحت حساب الضريبة على صافى دخل الممول من النشاط التجارى والصناعى .

٢٣٠٠٠ج فوائد قرض البنك الأهلى بمعدل ٢٣٪ علماً بأن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى ٢٠٠٥/١/١ يبلغ ١٠٪ .

٧٠٠٠ج فوائد قرض من منشأة الخضر لاستصلاح الأراضى التى أنشأت من ٣ سنوات لاستصلاح ١٠٠٠ فدان بالنوبارية .

(٢) أدرج بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر مبلغ ١٠٠٠٠ج إجمالى مبلغ تعويض من شركة التأمين عن هلاك بضاعة تكلفتها ٩٠٠٠ج وقمتها السوقية ١١٠٠٠ج .

المطلوب: قياس صافى الربح الضريبى

التطبيق الحادى عشر

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبى عن عام ٢٠٠٨ والذى أظهر أرباحاً صافية قدرها ١٢٠٠٠٠ج ، وعند الفحص الضريبى تبين ما يلى :

(١) يتضمن الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر ما يلى:

٦٠٠٠ج فوائد قرض من احد البنوك لتمويل بناء منزل خاص بصاحب المنشأة .

٥٠٠٠ج تأمين الدخول فى مناقصات حكومية .

٣٠٠٠ج اكراميات علماً بأن المصروفات الادارية والعمومية ١٥٠٠٠ج .

٣٠٠ج عوائد عقار مملوك للمنشأة وتؤجره للغير بايجار شهرى ٤٠٠ج.

(٢) يتضمن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر :

٢٠٠٠٠ج مجمل ربح ٥٠٠٠ج أرباح أوراق مالية مقيد بالبورصة المصرية .

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبى .

التطبيق الثانى عشر

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبى عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٧/١٢/٣١والذى أظهر أرباحاً صافية قدرها ١٥٠٠٠٠ج وعند الفحص الضريبى تبين ما يلى:

(١) يتضمن الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائرما يلى:

٧٠٠٠ج مرتبات عاملين ــ ٢٠٠٠ج مكافأت للعاملين تعادل ٤ شهور ــ ٣٠٠٠ج اهلاك إضافى بمعدل ٤٠٪ لالآت جديدة مشتراه بمبلغ ١٠٠٠٠ج وقد استخدمت فى الانتاج وبلغت مصاريف النقل والتركيب ٥٠٠ج ادرجت ضمن المصروفات العمومية ــ ٢٠٠٠ج اهلاك أثاث بمعدل ١٠٪ علماً بأن المعدل المعتمد ضريبياً ٢٥٪ ــ ٦٠٠٠ج ثمن شراء سيارة نقل مستعملة فى ٧/١ (معدل اهلاكها السنوى ٢٠٪) .

(٢) يتضمن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر ما يلى :

٤٥٠٠٠ج مجمل ربح ــ ١٠٠٠ج خصم مكتسب ــ ١٠٠٠ج أرباح أسهم .

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبى.

التطبيق الثالث عشر

بلغ الربح المحاسبى لمنشأة الرضا التجارية ٦٢٠٠٠ج عن سنة ٢٠٠٦ وبالفحص الضريبى اتضح الآتى :

(١) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى:

- ١٢٠٠٠ج ربع شهرة المحل المشتراة فى ٢٠٠٦/٤/١ .
- ١٤٠٠٠ج مرتبات وأجور العاملين عن ١٤ شهر .
- ٣٠٠٠ج مستقطع لتمويل صندوق مكافآت ترك الخدمة .
- ٧٠٠٠ج تبرعات لجامعة القاهرة .
- ٢٥٠٠ج تبرعات لمركز الأورام الخاضع لإشراف وزارة التعليم العالى.
- ١١٠٠٠ج ضرائب ورسوم ، منها ٧٠٠٠ج رسوم على بضاعة

مستوردة والباقى من تحت حساب الضريبة على صافى أرباح النشاط التجارى والصناعى .

- ٣٠٠٠ج فائدة قرض من أحد الأصدقاء .

- ٩٠٠٠ج ديون على عملاء متوقفين عن السداد واتضح أن منها سند اذنى على العميل محمود قيمته ٥٠٠٠ج والباقى دين شخصى على العميل كمال ولقد حصلت المنشأة على أمر أداء على العميل كمال وحكم ابتدائى على العميل محمود.

(٢) أدرج بحساب الأرباح والخسائر بيع أله مستعملة فى ٢٠٠٦/١٠/١ بمبلغ ٤٥٠٠٠ج مشتراة فى ٢٠٠٥/١/١ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج تستهلكها المنشأة بمعدل ١٤٪ سنوياً .

(٣) أدرج بحساب ناتج بيع مبنى مستعمل فى ٢٠٠٦/١٠/١ بمبلغ ٣٥٠٠٠ج تكلفته فى ١٩٩٦/١/١ تبلغ ٢٠٠٠٠٠ج كانت المنشأة تستهلكه بمعدل ٨٪ وكان معدل الإهلاك الضريبى آنذاك ٢٪ أصبح ٥٪ وفقاً للمادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٤) هناك بضاعة متبقية لدى فرع المنشأة بدمياط قيمتها حسب الفاتورة ١٠٠٠٠٠ج (التكلفة + ٢٥٪) سبق ادراجها ضمن المبيعات عند إرسالها ولذلك لم تدرج ضمن مخزون المنشأة فى ٢٠٠٦/١٢/٣١.

المطلوب : قياس صافى الربح الضريبى .

التطبيق الرابع عشر

بلغ صافى الربح المحاسبى لمنشأة حسن الصناعية عن سنة ٢٠٠٨ مبلغ ٧٠٠٠٠ج ، وبالفحص الضريبى اتضح الآتى :

(١) حمل حساب التشغيل بمبلغ ٨٠٠٠٠ج إهلاك آلات ومعدات مشتراة جديدة فى ٢٠٠٥/٤/١ بمعدل ٤٠٪ والمعدل الضريبى وفقاً للمادة (٢٥) من القانون ٩١ يبلغ ٢٥٪ من أساس الإهلاك ومعدل الإهلاك الإضافى ٣٠٪ وفقاً للمادة (٢٧) من نفس القانون .

(٢) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى :

- ٥٠٠٠ج نصف حملة إعلانية قامت بها المنشأة فى ٢٠٠٥/١٠/١ .
- ١٥٠٠ج إهلاك مبنى يستعمل كمبنى إدارى بمعدل ١٥٪ (المعدل الضريبى ٥٪) .
- ٣٠٠٠ج مسدد من تحت حساب الضريبة على صافى أرباح النشاط التجارى والصناعى .
- ٥٠٠٠ج غرامات إشغال طريق .
- ٧٠٠٠ج قيمة كمبيالة مسحوبة على العميل وليد استحقاق ٢٠٠٨/١١/١ بعد حكم محكمة أول درجة على العميل بضرورة السداد .

(٣) جرت عادة المنشأة على تقويم مخزون الخامات بالتكلفة بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً حيث تبلغ تكلفة المخزون فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ عندئذ ٣٥٠٠٠ج إلا انها تحولت فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ الى طريقة المتوسط المرجح لذا قوم هذا المخزون فى حساب التشغيل بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ج .

المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبى .

الباب الثاني

الضريبة العامة على المبيعات

المقدمـــة

أخذت مصر بالضريبة العامة على المبيعات بموجب القانون رقم ١١ لـــسنة ١٩٩١ للتغلب على المشاكل التي صاحبت تطبيق قانون الضريبة على الاســتهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، وكذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف الماليـــة والاقتــصادية والاجتماعية التي ترمى في مجملها إلى تدعيم الإصلاح الاقتصادي والــذي تــسعى الدولة إلى تحقيقه.

والضريبة العامة على المبيعات تعتبر من الضرائب غير المباشرة وترتبط بمجموعة ضخمة من السلع تكاد تكون تقريباً جميع السلع عدا المعفاة منها بنص خاص في القانون.

ونظراً لأهمية هذا النوع من الضرائب والقطاعات الكبيرة التي تتأثر به فيتناول هذا الباب أحكام الضريبة العامة على المبيعات من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: طبيعة وخصائص الضريبة العامة على المبيعات.

الفصل الثاني: مجالات فرض الضريبة واستحقاقها.

الفصل الثالث: أسس تحديد وعاء الضريبة وسعرها.

الفصل الرابع: خصم الضريبة وردها والإعفاء منها.

الفصل الخامس: التنظيم المحاسبي للضريبة العامة على المبيعات.

الفصل الأول

طبيعة وخصائص

الضريبة العامة على المبيعات

فى إطار إجراءات الإصلاح الاقتصادي تم الأخذ بنظام الـــضريبة العامـــة على المبيعات فى جمهورية مصر العربية، وقد روعي تطبيق هـــذا النظـــام علـــى مراحل متدرجة مع أهمية التمهيد له.

والضريبة العامة على المبيعات هى نوع من أنواع الضرائب التى تفرض بشكل غير مباشر على المبيعات من السلع المصنعة محلياً والمستوردة وكذلك الخدمات، إلا ما استثنى منها بنص خاص في القانون.

خصائص الضريبة العامة على المبيعات:

تتمثل أهم خصائص الضريبة العامة على المبيعات فيما يلي:

(١) **أنها ضريبة غير مباشرة...** فهى تصيب رؤوس الأموال أو الدخول عند استخدمها فى ظروف معينة كالاستهلاك والحصول على الخدمات، وبالتالى فهى تختلف عن الضرائب المباشرة التى تصيب الأموال بشكل مباشر عند اكتسابها. هذا بالإضافة الى إمكانية نقل عبئها من المكلف الى شخص آخر وهو المستهلك، وذلك عن طريق إضافة قيمتها على ثمن السلعة. من هنا يعتبر المكلف هو المدين بالضريبة، حيث يقوم بدفعها لخزانة الدولة، إلا أن المستهلك هو الممول الحقيقى لأنه يتحمل عبئها فى النهاية.

(٢) أنها ضريبة سلعية (عينية)... فهى تفرض على السلع أو الخدمات بغض النظر عن ظروف من يتحمل بها، كما أنها تسوى بين السلع المصنعة محلياً والمستوردة بغض النظر عن التكاليف التى تتحملها السلعة.

(٣) تسرى على القيمة البيعية للسلعة أو مقابل أداء الخدمة... فهى تسرى على المبالغ المدفوعة فعلاً مقابل بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة لها.

(٤) أنها ضريبة إقليمية... فهى تفرض على السلع الصناعية المحلية والخدمات الخاضعة لها عند بيع هذه السلع أو أداء تلك الخدمات داخل حدود جمهورية مصر العربية. كما أنها تفرض على السلع المستوردة من الخارج عند بيعها داخل البلاد (على الرغم من أنها تُحصل عنها الضريبة فى مرحلة الإفراج عنها فى الجمارك كدفعة تحت الحساب بحيث يتم خصمها بعد ذلك من الضريبة المستحقة عند بيع السلعة داخل البلاد) بغض النظر عن محل إقامة أو جنسية المنتج أو مؤدى الخدمة أو المستورد.

(٥) تستحق عند بيع السلعة أو أداء الخدمة... فهى تستحق عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة حيث يقوم البائع بإضافتها الى قيمة الفاتورة وتحصيلها من المشترى أو المنتفع. وعلى ذلك فإن السلع الصناعية المنتجة بمعرفة المنتج الصناعى المكلف، لا يسدد عنها ضريبة المبيعات حتى يتم بيعها، أما السلع المستوردة فلا تستحق عليها ضريبة المبيعات إلا إذا كان استيرادها بغرض البيع.

(٦) إنها ضريبة على القيمة المضافة... حيث تسمح للمكلف بتوريدها، عند حساب الضريبة بأن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته ما سبق ان

سدده على مدخلاته، وكذلك الضريبة التى سبق أن سددها على مردودات مبيعاته، مما يؤدى الى تلافى الازدواج الضريبى. بمعنى ان الضريبة تفرض على الزيادة فى قيمة السلعة التى تكتسبها فى مختلف مراحلها، أى أن ضريبة المبيعات تعتبر ضريبة على القيمة المضافة.

(٧) **أنها ضريبة عادلة**... تحقق ضريبة المبيعات التوزيع العادل لعبء الضريبة، بما يعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية، وذلك عن طريق تقرير الإعفاءات الضريبية بالنسبة للسلع الضرورية الأساسية اللازمة لذوى الدخول المحدودة، وتحقيق التدرج فى المعاملة الضريبية حسب أهمية السلع لمجموع المواطنين من خلال التدرج فى الارتفاع بالنسبة لأسعار الضريبة كلما كانت السلعة ترفيهية أو تكميلية.

(٨) **أنها ضريبة ذات أسعار نسبية أو نوعية**... فهى تفرض فى كثير من الأحيان بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة، وفى أحيان أخرى تفرض بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (الطن، المتر، ...).

هذا وقد تم تطبيق الضريبة العامة على المبيعات على ثلاث مراحل طبقاً لما جاء فى المادة (١) من القانون. وتتمثل تلك المراحل فيما يلى:

المرحلة الأولى، حيث يكلف فيها بتحصيل الضريبة وتوريدها الى مصلحة الضرائب على المبيعات كل من:

المنتج الصناعي، المستورد، مؤدى الخدمة.

المرحلة الثانية، يكلف فيها – علاوة على ما سبق – تاجر الجملة.

المرحلة الثالثة، يكلف فيها – علاوة على ما سبق – تاجر التجزئة.

هذا وقد تم تطبيق المرحلة الأولى منذ صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وبصدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ امتد تطبيق الضريبة على المبيعات الي المرحلة الثانية والثالثة.

القيمة المضافة والضريبة على المبيعات:

تفرض ضريبة المبيعات على جميع السلع والخدمات النهائية أو عدد واسع منها عند بيعها، وفى العادة تفرض على قيمة المبيعات بمعدلات موحدة على جميع السلع. فهى ضريبة تفرض فى جميع مراحل الإنتاج والتوزيع حتى ينقل عبؤها تاجر التجزئة الى المستهلك ، ويكون وعاء الضريبة القيمة التى تم إضافتها على السلعة عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وليس على رقم الأعمال.

وبمعنى آخر الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الزيادة فى قيمة السلعة التى تكتسبها فى مختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج لتاجر الجملة ، ومن تاجر الجملة لتاجر التجزئة ، ومن تاجر التجزئة للمستهلك النهائى ، فهى تسرى على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة وليس على قيمتها الكلية فى مختلف مراحلها كما هو الحال فى الضريبة على رقم المبيعات.

وتحسب هذه الضريبة بإحدى طريقتين:

à **طريقة الخصم المباشر**، وبموجبها تحسب الضريبة على الفرق بين قيمة المبيعات فى نهاية فترة معينة وبين قيمة المشتريات فى بدايتها.

à **طريقة الخصم غير المباشر**(الائتمان الضريبي)، وبموجبها تحسب الضريبة على إجمالي قيمة المبيعات فى نهاية فترة معينة، ثم يخصم منها الضريبة التى سددت فى المراحل السابقة.

وتتميز طريقة الائتمان الضريبي بأنها تساعد على تحديد مقدار الضريبة بدقة فى كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع السلع سواء كان يتم استهلاكها محلياً أو يتم تصديرها أو استيرادها، بالإضافة الى إحكام الرقابة فى التطبيق حيث أن الضريبة المدفوعة من قبل منشأة معينة تكون بمثابة ائتمان ضريبي لمنشأة أخرى، ومن ثم فإن تحقيق مصلحة أى منشأة يتطلب ضرورة التأكد من قيام المنشأة الأخرى التى تسبقها فى الخط الإنتاجي بسداد ضريبة المبيعات حتى يمكن خصمها من الضريبة المستحقة عليها، مما يحد من ظاهرة التهرب الضريبي ويقلل من إمكانية حدوثها.

فطبقاً لطريقة الخصم المباشر يتم استنزال رقم الأعمال فى أول فترة أو مرحلة معينة من إجمالي رقم الأعمال فى نهايتها، وتحسب الضريبة على الفرق بينهما، أما بموجب طريقة الخصم غير المباشر فتحسب الضريبة على إجمالي رقم الأعمال فى نهاية مرحلة ما، ثم تخصم منها الضريبة التى سددت فى المراحل السابقة.

ويعتبر مبدأ الخصم جوهر الضريبة على القيمة المضافة بحيث لا يتحمل أى مشروع أية تكاليف بسبب الضريبة ، على أساس ان عبء الضريبة يقع على المستهلك .

مثــــال:

إذا فرض أن أحد المنتجين يبيع المنتج الخاص به لتاجر الجملة بمبلغ ١٠٠٠ج الذى يبيعها بدوره بمبلغ ١٣٠٠ج لتاجر التجزئة الذى يبيعها الى المستهلك بمبلغ ١٥٠٠ج وبفرض أن سعر ضريبة المبيعات ١٠٪، فإن الضريبة يتم تحصيلها على النحو التالى:

المراحل	ثمن السلعة	القيمة المضافة	الضريبة الواجب سدادها	
			الخصم المباشر	الخصم غير المباشر
الإنتاج	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠	١٠٠- صفر=١٠٠
تاجر الجملة	١٣٠٠	٣٠٠	٣٠	١٣٠- ١٠٠=٣٠
تاجر التجزئة	١٥٠٠	٢٠٠	٢٠	١٥٠-١٣٠=٢٠
المستهلك		١٥٠٠	١٥٠	١٥٠

وبذلك يكون إجمالي الضريبة المسددة على السلعة فى مراحلها المختلفة =١٥٠ج ، ويكون ثمن بيع السلعة للمستهلك النهائي ١٥٠٠ج والضريبة على المبيعات ١٥٠ج مدفوعة لتاجر التجزئة فيصبح الثمن الإجمالي للسلعة ١٦٥٠ج.

ويلاحظ أن الضريبة تدفع مجزأة، وأنها تضاف الي الثمن ليتحملها فى النهاية بالكامل المستهلك النهائى.

ونظراً لأن الثمن النهائى للسلعة بسعر السوق يعادل مجموع القيمة المضافة فى المراحل المتعددة لتداولها، فإن استخدام أسلوب الضريبة على القيمة المضافة يساعد على توزيع عبء الضريبة على المراحل المختلفة توزيعاً عادلاً يتمشى مع القيمة التى أضافتها كل مرحلة.

وأسلوب القيمة المضافة يحقق هدفين فى وقت واحد:

- تجنب الازدواج الضريبى لعدم تكرار حسابها على المنتجات الوسيطة.

- تبين مسار العمليات الإنتاجية التى أجريت على السلعة منذ نشأتها حتى وصولها الى المستهلك النهائى، ومن ثم فهى تعمل على محاربة التهرب الضريبى.

الفصل الثاني

مجالات فرض الضريبة واستحقاقها

قد الزم القانون الأشخاص المكلفون بتحصيل الضريبة العامة على المبيعات وتوريدها بتسجيل أنفسهم لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، كما فرق بين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المحلية، والواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المستوردة.

ويهدف هذا الفصل الى التعرف على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، والمكلفين بتحصيلها وتوريدها، كما يتناول التسجيل لدى مصلحة الضرائب وكذلك الواقعة المنشئة للضريبة.

السلع والخدمات الخاضعة للضريبة:

تنص المادة الثانية من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على ما يلى:-

" تفرض الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة، إلا ما استثنى بنص خاص. وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رفم (٢) المرافق لهذا القانون.

ويكون فرض الضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التى يتم تصديرها للخارج طبقاً للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

يتضح من النص السابق طبيعة السلع المصنعة والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات والتى نتناولها بالتفصيل على النحو التالى:

أولاً: السلع المصنعة المحلية والمستوردة:

تطبيقاً لنص المادة (٢) من القانون تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة – إلا ما استثنى بنص خاص،
أي أن جميع المنتجات التى تصنع محلياً أو تلك التى تستورد من الخارج تخضع لهذه الضريبة على حد سواء ولا يُعفى منها إلا ما استثنى بنص خاص في القانون.

ويقصد **بالسلع الصناعية** المحلية تلك السلع التى تجرى عليها عمليات التصنيع عن طريق تحويل المادة سواء كانت عضوية أو غير عضوية، وسواء كان التحويل بوسائل يدوية أو آلية أو بغيرها من الوسائل الى منتج جديد أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها.

ويعتبر تصنيعاً عمليات تركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ فى الصناديق والطرود والزجاجات أو أية أوعية أخرى.

كذلك يقصد **بالسلع المستوردة** تلك السلع الواردة من الخارج، ويسترشد فى تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها من ملاحظات ونصوص البنود الموضحة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريفة الجمركية.

تطبيقاً لذلك تخضع للضريبة ما يلى:

- السلع الاستهلاكية التامة الصنع سواء أكانت عادية أم معمرة.
- المنتجات التى أجريت عليها عمليات صناعية معينة جعلتها قابلة للبيع على حالتها.
- السلع الرأسمالية مثل الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار، المنتجة منها محلياً والمستوردة، حتى ولو لم يتم بيعها واستخدمت في تأدية الخدمات أو إنتاج سلعة.

ومن السلع التي تخضع للضريبة على سبيل المثال: الدخان ومنتجاته، منتجات النفط، منتجات المناجم والمحاجر، منتجات المعادن، الساعات، الخردوات، المواد الكيماوية ومستحضرات التجميل، منتجات الأخشاب ومواد البناء، الأدوات المنزلية والسلع المعمرة، منتجات الجلود، الغزل والمنسوجات والملابس الجاهزة، الأدوات الصحية، المواد الغذائية والمشروبات.

ولا يعد خاضعاً للضريبة العامة على المبيعات لعدم توافر شرط التصنيع ما يلي:

- عمليات تركيب الآلات والمعدات لأغراض التشييد والبناء.
- عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالتها.
- عمليات التعبئة التي تقوم بها محلات البيع بالقطاعي أو التجزئة عند البيع للمستهلك.
- المنتجات الزراعية النباتية والحيوانية آلتي لم تدخل في آي مرحلة تصنيع محلية أو مستوردة لا تخضع للضريبة. ومن أمثلة ذلك الحيوانات الحية، اللحوم، الألبان، البيض، العسل الطبيعى، الخضر والنباتات، الجذور والدرنات، الفواكه، الحبوب، بذور الثمار، البقول اليابسة، والبهارات.

وجدير بالذكر أن تناول تلك السلع بأي عمليات تصنيع أو تحويل بقصد تحقيق الربح يجعل تلك السلع خاضعة للضريبة العامة على المبيعات.

ثانياً: الخدمات الخاضعة للضريبة:

تنص الفقرة الثانية من المادة (٢) من القانون علة ما يلي:

" تفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون ".

وقد حدد الجدول المذكور جميع الخدمات الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر، وبالتالي يقتصر خضوع الخدمات للضريبة العامة على المبيعات على الخدمات المحددة فقط في الجدول رقم (٢) المرافق للقانون وهى:

١. خدمات الفنادق والمطاعم السياحية فيما عدا الخدمات المجانية آلتي تقدمها هذه المنشآت للعاملين بها.
٢. خدمات شركات النقل السياحي.
٣. خدمات التلكس والفاكس.
٤. النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس – سكة حديد).
٥. خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت والضوء.
٦. خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء.
٧. خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة.
٨. خدمات التليفون والتلغراف المحلى (للجمهور، الحكومة، الكبائن، غيره).
٩. خدمات الاتصالات الأخرى:
   أ. خدمات الاتصالات سواء الدولية أو المحلية عن طريق التليفون المحمول سواء بنظام الفاتورة أو الكارت المدفوع مقدماً أو غيره من النظم المتبعة في التحصيل.
   ب. خدمات الاتصالات الدولية والتلغراف الدولى ونقل المعلومات والمكالمات الدولية عن طريق التليفون الثابت.
١٠. خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية (سلكية ولاسلكية وغيرها).
١١. خدمات التشغيل للغير.
١٢. خدمات تأجير السيارات الملاكي.

١٣. خدمات البريد السريع.

١٤. خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة.

١٥. خدمات استخدام الطرق.

١٦. خدمات الوساطة لبيع العقارات.

١٧. خدمات الوساطة لبيع السيارات.

وقد صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ لتفسير عبارة " خدمات التشغيل للغير" الواردة بالبند رقم (١١) من الجدول رقم (٢) على أنها:

" الخدمات التي تؤدى للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه وهى جميع أعمال التصنيع بما في ذلك تشغيل المعادن وأعمال تغيير حجم أو شكل أو طبيعة أو مكونات المواد وأعمال تأجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة وأعمال مقاولات التشييد والبناء وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات وخدمات نقل البضائع والمواد وأعمال الشحن والتفريغ والتحميل والتنقيب والتعتيق والوزن وخدمات التخزين وخدمات الحفظ والتبريد وخدمات الإصلاح والصيانة وضمان ما بعد البيع وخدمات التركيب وخدمات إنتاج وإعداد مواد الدعاية والإعلان وخدمات استغلال الأماكن المجهزة.

ثالثاً: السلع والخدمات المصدرة للخارج:

تطبيقاً للفقرة الثالثة من المادة الثانية للقانون تخضع السلع والخدمات التى يتم تصديرها للضريبة ولكن بسعر (صفر) طبقاً للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وقد أوجبت المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه:

" على المصدر عند قيامه بتصدير سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام المادة (٢) من القانون اتباع الإجراءات الجمركية المقررة والاحتفاظ بالمستندات المتعلقة بالصفقة بما فى ذلك شهادة الصادر من الجمرك المختص أو أية شهادة رسمية من الجمارك تقوم مكانها.

ويجوز أن يتم التصدير عن طريق آخر بشرط تقديم المستندات المتعلقة بالتصدير والشهادة المشار إليها فى الفقرة السابقة، وذلك خلال فترة الإقرار المقدم من المسجل المنتج للسلعة ".

وهذا يعنى أن السلعة أو الخدمة التى يتم تصديرها تخضع للضريبة وليست معفاة، حيث يوفر ذلك مميزات للمكلف المصدر، من حيث التمتع بنظام خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلات السلعة الخاضعة للضريبة والمصدرة للخارج بالإضافة الى سهولة الإجراءات اللازمة للتصدير.

رابعاً: السلع والخدمات المتعلقة بالمناطق والمدن والأسواق الحرة:

المناطق الحرة هى أجزاء ترابية تابعة سياسياً للدولة، غير أنها تخرج (بإرادة الدولة) عن حدودها الضريبية. والحكمة من إنشاء مناطق حرة هى تنمية بعض المناطق وتسهيل استقبال رؤوس الأموال الأجنبية وتشجيع حركة التبادل التجارى مع الخارج، والبضائع التى تدخل الى المنطقة الحرة لا تفرض عليها ضرائب جمركية، أما فى حالة خروج البضاعة من المنطقة الحرة ودخولها الى المنطقة الجمركية فإنها تعتبر أجنبية وتخضع بالتالى للضريبة الجمركية مثل منطقة بورسعيد.

وقد ميز القانون المناطق والمدن والأسواق الحرة فى المعاملة الضريبية بتشجيع هذه المناطق على ممارسة النشاط الإنتاجي التصديري وتوفير المناخ الاقتصادي الملائم لها حتى تستطيع المنافسة فى الأسواق الدولية ولتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية على الاستثمار فى هذه المناطق.

ولذلك نجد أن المشرع الضريبى قد عامل هذه المناطق معاملة خاصة فى كافة النواحي المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات سواء عند شرائها للخامات أو المعدات اللازمة للتشغيل أو عند قيامها بالبيع فى الأسواق الدولية حيث تشير المادة ٧ ، ٨ من القانون بالإضافة الى المادة (٥) من اللائحة التنفيذية للقانون الى وجوب التفرقة بين **الحالات التالية**:

١. ما تصدره المناطق الحرة للخارج... حيث تخضع السلع المصنعة داخل هذه المناطق عند تصديرها للخارج بسعر صفر.
٢. ما تستورده المناطق الحرة من الخارج... قد تم التفرقة بين حالتين من الاستيراد طبقاً للغرض منه:
   - استخدام السلع أو الخدمات المستوردة فى مزاولة النشاط المرخص به داخل هذه المناطق، وقد قضى المشرع بعدم خضوع تلك السلع والخدمات للضريبة فيما عدا سيارات الركوب.
   - استخدام السلع والخدمات المستوردة للاستهلاك المحلى داخل تلك المناطق، هنا تستحق الضريبة عند الإفراج عنها من الجمارك. ويعتبر الاستيراد بغرض الإنجاز داخل المناطق الحرة التى تشمل مدينة بأكملها فى حكم الاستهلاك المحلى.

وفى حالة خروج هذه السلع من المناطق والمدن والأسواق الحرة الى السوق المحلى داخل البلاد لا تستحق الضريبة إلا على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عليها (القيمة المضافة فقط)، وسبب ذلك هو خضوعها للضريبة على المبيعات عند ورودها الى الأماكن الذكورة.

هذا وتعامل الخدمات والسلع المصنعة فى هذه المناطق معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلى.

خامساً: السلع العابرة:

السلع العابرة أو بضاعة الترانزيت هى بضاعة ترد من الخارج الى الدولة فى رحلة تبدأ وتنتهي خارج حدودها دون أن يتم تداولها داخل البلاد، وعادة ما يتم نقلها من سفينة الى أخرى فى نفس الميناء أو ميناء آخر، أو بإيداعها المخازن المعدة لذلك داخل الدائرة الجمركية حتى تُصدر الى الخارج.

وكذلك تعتبر بضاعة عابرة البضاعة التى ترد من الخارج ولو كانت أصلاً بضاعة واردة بقصد الاستهلاك داخل البلاد، ثم قرر صاحبها تغيير اتجاهها ليصدرها الى دولة أخرى، أو اضطر الى ذلك نتيجة لمنع دخولها البلاد لأى سبب كان.

وبما ان هذه البضاعة غير معدة للاستهلاك المحلى، لذلك لا تفرض عليها الضريبة الجمركية، ومن ثم الضريبة العامة على المبيعات.

تسجيل المكلفون بتحصيل الضريبة:

تناولت المادة الأولى من قانون الضريبة العامة على المبيعات تعريف المكلف على النحو التالى:

" هو الشخص الطبيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون. وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته ".

ومفاد هذا النص أنه قد حدد المكلفون المخاطبون بأحكامه فى الآتى :
المنتج الصناعى ، التاجر ، مؤدى الخدمة الخاضعة للضريبة ، وكل مستورد لسلعة ، أو مؤدى خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار.

المكلفون بالتسجيل:

قد الزم القانون المكلفون بتحصيل الضريبة وتوريدها بتسجيل أنفسهم لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، وقد جعل المشرع مناط التكليف بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة بلوغ المكلف حد التسجيل المنصوص عليه فى قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ . والمقصود بحد التسجيل هو قيمة مبيعات المكلف من السلع أو مقابل الخدمات التى تم تأديتها خلال سنة.

وقد حددت المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٤٩ لسنة ٢٠٠١ المكلفون بالتسجيل بالآتى :-

(١) المنتج الصناعي أو مؤدى الخدمة الذى بلغ أو جاوز حد التسجيل .
(٢) المستورد مهما كان حجم مبيعاته .
(٣) منتج سلع الجدول رقم (١) مهما كان حجم مبيعاته.
(٤) وكيل توزيع المسجل مهما كان حجم مبيعاته.

(٥) التاجر والوكيل التجاري الذى بلغ أو جاوز حد التسجيل.

١. **المنتج الصناعي**.. وهو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع، ويعتبر هذا المنتج مكلفاً بتحصيل وتوريد الضريبة متى توافر شرطين:

(أ) إذا بلغ أو جاوز إجمالي مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً (الخاضعة للضريبة والمعفاة منها) مبلغ ٥٤ ألف جنيه فى الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون، أو أى سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بالقانون.

ويتم حساب المبيعات شهراً بشهر دون الانتظار لنهاية السنة المالية، فإذا بلغ أو جاوز قيمة مبيعاته حد التسجيل سالف الذكر عليه التقدم بتسجيل نفسه دون الانتظار لانتهاء السنة المالية.

(ب) لم يتطلب المشرع الاحتراف أو الاعتياد بالنسبة للمنتج الصناعي، حيث اُعتبر مكلفاً ولو أدى نشاطه بصورة عرضية أو تبعية.

وتعتبر كل أسرة منتجة مسجلة بوزارة الشئون الاجتماعية منتجاً صناعياً قائماً بذاته، إذا بلغت مبيعاتها الحد سالف الذكر.

وتقضى الفقرة الرابعة من المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه لا يلتزم بالتسجيل المنتج الصناعى الذى يقتصر نشاطه على سلع معفاة من الضريبة.

٢. **مورد الخدمة**.. كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، واعتبر المشرع مورد الخدمة من المكلفين بتحصيل وتوريد الضريبة فى الحالات التالية:

(أ) إذا بلغ أو جاوز المقابل الذى حصل عليه من تقديم هذه الخدمة مبلغ ٥٤ ألف جنيه فى الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون، أو فى أى سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بالقانون.

(ب) اشترط القانون قصد الاتجار بالنسبة لمؤدى الخدمة مثل المستورد.

٣. **المستورد**.. كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار:

(أ) لم يشترط القانون تحقيق المستورد لحجم معاملات معين، بمعنى لا يوجد حد تسجيل، فطالما أن هناك بطاقة استيراد لأى نشاط فإنه مطالب فوراً بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

(ب) أن يقوم باستيراد السلع الصناعية أو الخدمات من الخارج الخاضعة للضريبة بغرض الاتجار، فإذا ما كان الاستيراد بغرض الاستعمال الشخصى فلا يخضع للضريبة. وإذا اقتصر نشاطه على سلع معفاة فلا يلتزم بهذا التسجيل على النحو السابق ذكره بالنسبة للمنتج الصناعى.

٤. **منتج سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون** ... قرر المشرع بأنه على كل منتج صناعى أو مستورد لسلعة من السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه. ومعنى ذلك أن أى مًنتج لإحدى السلع المنصوص عليها فى الجدول رقم (١) المرافق للقانون وعددها (١١) سلعة مطالب بالتسجيل فور صدور القانون أو فور بدء نشاطه دون انتظار تحقيق حد التسجيل (٥٤ ألف جنيه).

٥. **وكلاء التوزيع المساعدين للمكلفين** مهما كان حجم مبيعاتهم.. ويقصد بهم كل شخص طبيعى أو معنوى يرتبط بالمكلف بعقد وكالة بالعمولة أو الأجر، يساعد

المكلف فى توزيع السلع أو الخدمات بذات أسعار المكلف دون زيادة. ويكون لهذا الوكيل رقم تسجيل المكلف الأصلى الذى تصدر فواتير البيع باسمه وتسدد الضريبة وفق إقراره.

٦. **تاجر الجملة** .... وهو كل شخص طبيعى أو معنوى يبيع سلعاً خاضعة للضريبة لآخرين يبيعون أو يصنعون ما اشتروه منه.

٧. **تاجر التجزئة** .... وهو كل شخص طبيعى أو معنوى يبيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة على حالتها للمستهلك النهائى .

ويعتبر التاجر (جملة وتجزئة) مكلفاً بتحصيل وتوريد الضريبة متى بلغت مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها ١٥٠ ألف جنيه أو جاوزته خلال الأثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون المشار اليه.

وعند حساب إجمالي قيمة المبيعات يراعى الآتى:-

- حصر قيمة جميع الصفقات التى قام التاجر ببيعها الى أى شخص أو جهة.
- إجمالي قيمة المبيعات للسلع الخاضعة وكذا المعفاة منها.

وعلى ذلك يكون التجار **غير المطالبين بالتسجيل** هم:-

(أ) التجار الذين تقل مبيعاتهم خلال الأثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ عن ١٥٠ ألف جنيه.

(ب) التجار الذين يتعاملون فقط فى سلع معفاة من الضريبة.

(ج) التجار الذين يتعاملون فى سلع الجدول رقم (١) المرفق بالقانون .

التسجيل الجوازى (الاختياري):

قد أجازت المادة (١٩) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ للشخص الطبيعى أو المعنوى الذى لم يتعد إجمالي قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة والمعفاة منها أو من الخدمات الخاضعة حد التسجيل المقرر ويريد التسجيل اختياريا أن يتقدم لتسجيل اسمه لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

والحكمة من التسجيل الاختياري (التسجيل الجوازى) هو تمكين المسجل اختيارياً من الاستفادة بالمزايا التى منحها القانون للمسجلين وحدهم، وأهم هذه **المزايا** ما يلى:

١. التمتع بنظام خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات، حيث ان المشرع يسمح للمسجلين فقط باسترداد الضريبة المسددة على المدخلات المستخدمة فى تصنيع سلعة ما أو المشتريات التى يعاد بيعها عن طريق خصمها من الضريبة المستحقة على المبيعات من هذه السلعة.
٢. المسجل يستطيع أن يصدر فاتورة ضريبية تسمح لمن قام بالشراء منه بخصم الضريبة على مشترياتهم الداخلة فى إنتاجهم، أو التى يعاد بيعها وبالتالى تنشيط مبيعاته، مع إمكانية دخول المناقصات والمزايدات التي تجريها الشركات.
٣. إذا كان الشخص يقوم بتصدير منتجاته للخارج فهو يستطيع استرداد الضريبة السابق سدادها على قيمة الخامات والسلع الوسيطة الداخلة فى إنتاجه، اذ يُشترط لإجراء هذا الاسترداد أن يكون المصدر من المسجلين لدى المصلحة.

هذا وتنص المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على انه فى حالة تسجيل الشخص بصفة اختيارية لدى المصلحة يعتبر مخاطباً بأحكام القانون شأنه فى ذلك شأن المسجلين بصفة إجبارية.

وفى جميع الأحوال تحدد مصلحة الضرائب على المبيعات رقم التسجيل للشخص وتصدر له شهادة تسجيل عليها هذا الرقم، وعلى المسجل وضع الشهادة في مكان ظاهر بمقر النشاط الرئيسى وفروعه حتى تكون تحت نظر الجمهور طوال الوقت.

إلغاء التسجيل:

أجازت المادة (٢٢) من القانون والمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لرئيس مصلحة الضرائب على المبيعات إلغاء التسجيل فى الحالات الآتية:-

(١) فقد أحد شروط التسجيل:

يجوز إلغاء التسجيل إذا فقد المسجل أحد شروط التسجيل التى يتطلبها القانون، كأن تكون مبيعاته أو مقابل خدماته أقل من حد التسجيل المقرر، أو يقتصر تعامله على سلع أو خدمات معفاة من الضريبة.

وفى هذه الحالة يتقدم المسجل بطلب كتابى الى رئيس المصلحة لإلغاء تسجيله، وعلى رئيس المصلحة أن يلغى تسجيل مُقدم الطلب اعتبارا من تاريخ آخر يوم فى الفترة الضريبية (شهر) التى صدر فيها قرار الإلغاء.

وتقوم المصلحة بإخطار مُقدم الطلب بتاريخ إلغاء التسجيل بخطاب موصى عليه بعلم الوصول وذلك على النموذج رقم ٥ض.ع.م.

ويجب على طالب إلغاء التسجيل الاستمرار فى تقديم الإقرارات الشهرية وتحصيل الضريبة المستحقة على قيم مبيعاته أو مقابل خدماته حتى يتم إخطاره بإلغاء التسجيل، مع توريد الضريبة على السلع التى فى حوزته وقت إلغاء التسجيل بصرف النظر عن تحقق واقعة بيعها.

(٢) عدم ممارسة النشاط الوارد بطلب التسجيل:

يقضى البند الرابع من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية بأنه يجوز إلغاء تسجيل أى شخص تم تسجيله بناء على طلبه اذا ثبت عدم قيامه بممارسة النشاط الوارد فى طلب التسجيل والخاضع للضريبة.

وإذا اتضح ان هذا الشخص استرد الضريبة على مدخلاته قبل قيامه بأية بيع التزم بردها.

(٣) التوقف الكلى عن مزاولة النشاط:

المسجل الذى يتوقف عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة أو تصفيته سواء كان منتج أو مستورد أو حتى منتج لسلع الجدول رقم (١) له حق طلب إلغاء التسجيل. وعلى المسجل الاحتفاظ بإخطار إلغاء التسجيل وجميع الدفاتر والسجلات وصور الفواتير الخاصة بالضريبة لمدة ثلاث سنوات من إلغاء التسجيل.

أما السلع التى تكون فى حوزة المسجل وقت التوقف أو التصفية فتستحق عليها الضريبة عندما يقوم بالتصرف فيها لشخص غير مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

أما إذا كان هذا الشخص مسجلا أو قام بتسجيل نفسه طبقاً لأحكام هذا القانون فلا تستحق الضريبة إلا عندما يقوم هذا الأخير ببيع السلع بمعرفته.

استحقاق الضريبة (الواقعة المنشئة للضريبة):

الواقعة المنشئة للضريبة تعبر عن الحدث الذى بمقتضاه تستحق الضريبة للخزانة العامة، وتبدو أهمية تحديدها فى معرفة التاريخ الذى تستحق فيه الضريبة والذى يتخذ أساساً لتحديد السعر الذى يسرى على الإيراد الخاضع لها، حيث يلزم

أن يكون السعر الواجب هو ذلك القائم وقت حدوث تلك الواقعة ولحساب مدة التقادم الذى يسقط بعدها حق الدولة فى المطالبة بالضريبة المستحقة لها.

هذا وقد فرق المشرع الضريبي بين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المحلية وبين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة على النحو التالى: -

أولاً: السلع المحلية أو الخدمات:

تنص الفقرة الأولى من المادة السادسة من القانون على ما يلى:

" تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون ".

يتضح من النص أن الواقعة المنشئة للضريبة هى بيع السلعة أو أداء الخدمة، وقد ورد فى المادة الأولى من القانون المقصود بالبيع بأنه عبارة عن انتقال السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً الى المشترى، **ويعتبر فى حكم البيع ما يلى أيهما أسبق:**

١. إصدار الفاتورة من المكلف للمشترى.
٢. تسليم السلعة الى المشترى أو تأدية الخدمة الى المستفيد منها.
٣. أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو دفعه تحت الحساب، أو تصفية حساب، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن بأى طريقة من طرق الدفع.

وعلى ذلك فإن تحقق واقعة البيع التى يستحق عنها الضريبة يتحقق بأى واقعة من الوقائع السابقة، فإذا أصدرت فاتورة المبيعات استحقت الضريبة بغض النظر عن سداد ثمن السلعة من عدمه وكذلك تسليم السلعة الناقل للملكية حتى ولو تمت من

خلال أذون استلام ولم تصدر الفاتورة بعد، وكذلك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة فى حالة سداد جزء من ثمن السلعة ولو لم يتم التسليم أو إصدار الفاتورة، ومن ثم تستحق الضريبة على كامل قيمة السلعة مع أول دفعة مقدمة.

هذا وبخصوص الواقعة المنشئة للضريبة يجب **ملاحظة الحالات الآتية**:

- فى حالة توزيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة الوكلاء، فإن انتقال السلعة من المكلف الى الوكيل لا يستوجب استحقاق الضريبة، وانما تستحق عندما يقوم الوكيل ببيعها لحساب المكلف. ويعتبر المكلف فى هذه الحالة هو المسئول عن الإقرار عن هذا البيع وتوريد الضريبة المستحقة عليه.
- بضاعة الأمانة : إذا كانت نصوص العقد الخاص ببضاعة الأمانة ترتب عليها مسئولية كاملة للمستلم للبضاعة وتنتهى مسئولية البائع فإنه يعد بيعاً تستحق معه الضريبة، أما إذا كانت البضاعة تحت مظلة المنتج أو المستورد وله عليها كافة الحقوق والالتزامات مع تفويضه للتاجر في البيع للسلعة بالسعر المحدد من المنتج دون زيادة أو نقصان، وكذلك يتم البيع باسم ولحساب المنتج او المستورد فهنا تعتبر بضاعة أمانة.
- لا تستحق الضريبة فى حالة انتقال السلعة من مرحلة إنتاج الى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع وخارجه وذلك لعدم حدوث واقعة البيع، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على خدمات التشغيل لدى الغير وذلك تطبيقاً للبند الثالث من المادة (٤) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.
- لا تستحق الضريبة فى حالة انتقال السلعة المصنعة من أماكن التصنيع أو المخازن التجارية الى منافذ التوزيع المملوكة لذات المسجل.

- تستحق ضريبة المبيعات عندما يقوم المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة فى أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية طبقاً لنص الفقرة الثانية للمادة السادسة من القانون، ويتحقق ذلك فى صور كثيرة كالهدايا والجوائز أو الدعاية والإعلان أو الضيافة وما الى ذلك، ويكون الوعاء هو قيمة السلعة وفقاً للسعر السائد في السوق.

ويعتبر هذا الاستخدام للسلعة أو الاستفادة من الخدمة فى حكم البيع الموجب لاستحقاق الضريبة، فمثلا ذا قام منتج الثلاجات بتخصيص ثلاجة منها لاستعماله الخاص أو التصرف فيها بالهبة أو التبرع بها، ففى هذه الحالة تستحق الضريبة عنها كما لو كان قد باعها للغير، وكذلك مسحوبات صاحب المشروع الفردى المكلف ومسحوبات الشركاء فى شركات التضامن المكلفة والتى تتم فى صورة بضاعة أو خدمات تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

ثانياً: السلع المستوردة:

الأصل فى الضريبة العامة على المبيعات أنها تستحق بمناسبة البيع وليس قبل ذلك، وان عبأها يقع على عاتق المشترى وليس على عاتق البائع. ولكن بخصوص السلع المستوردة نجد ان الفقرة الثالثة من المادة السادسة من القانون قد نصت على ما يلى:

" كما تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة فى شأنها ".

ويعنى هذا أن الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة هى واقعة الإفراج الجمركى عن السلع فى الجمارك، بمعنى قيام المستورد بسداد ضريبة المبيعات مع الرسوم الجمركية عند وصول السلع المستوردة الى البلاد، وذلك على الرغم من عدم تحقق عملية البيع الفعلى للغير.

ولاشك أن المستورد عند قيامه ببيع السلعة للغير داخل البلاد (في السوق المحلى) فإن الضريبة سوف تستحق على البيع في كافة مراحل تداول السلعة وفقاً للفئات المقررة قانوناً مع إعمال قواعد الخصم الضريبى.

وهذا يعنى أن السلع المستوردة تفرض عليها الضريبة :

١. في مرحلة الإفراج الجمركى.
٢. عند تحقق البيع في السوق المحلى في كافة مراحل تداول السلعة.

ولتوضيح ذلك نفترض إذا قام أحد المستوردين باستيراد خامات ومستلزمات إنتاج قيمتها ١٠٠ ألف جنيه وسعر الضريبة ١٠٪، سوف يقوم بسداد ضريبة مبيعات قدرها ١٠ آلاف جنيه عند الإفراج الجمركى، فإذا قام ببيعها فى السوق المحلي لأحد المنتجين بمبلغ ١٢٠ ألف جنيه فإنه يحصل ضريبة مبيعات عليها قيمتها ١٢ ألف جنيه يتم خصم ما سبق سداده من ضريبة مبيعات فى الجمارك ويسدد لمصلحة الضرائب على المبيعات الباقي وقدره ٢٠٠٠ جنيه فقط.

وفى هذه الحالة يستطيع المنتج عند تصنيع السلعة وبيعها كمنتج فى السوق المحلي ان يخصم ما سبق سداده من ضريبة للمستورد آي خصم مبلغ ١٢ ألف جنيه من الضريبة المحصلة على قيمة منتجاته، وهكذا في كافة مراحل تداول السلعة.

ثالثاً: السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون:

يشتمل الجدول رقم (١) المرافق للقانون على كافة السلع التى كانت تخضع من قبل لضريبة الاستهلاك وهى على سبيل الحصر: الشاى – السكر – البيرة الكحولية– التبغ ومنتجاته – منتجات النفط – الكحول والمشروبات الكحولية – الأدوية – المقاعد والأجهزة التعويضية للمعوقين – الزيوت والشحوم الحيوانية والنباتية – والأسمنت.

وقد أخضع المشرع الضريبى هذه السلع للضريبة العامة على المبيعات بذات الفئات المقررة لها من قبل.وينص البند الأول من المادة (٤٧) من القانون على استحقاق الضريبة على هذه السلع:-

- عند بيع السلعة لأول مرة بالنسبة للسلع المحلية (عند قيام المنتج الصناعى ببيعها).
- عند الإفراج الجمركى بالنسبة للسلع المستوردة.

ولا تستحق الضريبة مرة أخرى على هذه السلع إلا اذا حدث تغيير فى حالتها.

وكما ورد فى المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية أنه لا يعتبر تغييراً فى حالة السلعة هنا عملية إعادة التعبئة أو التكرير أو التنقية.

ويعنى هذا أن الضريبة على هذه السلع تسرى مرة واحدة ولا يجوز تكرارها مرة أخرى (عتد تداولها فى مراحل التوزيع) إلا إذا حدث تغيير فى شكل أو مكونات أو طبيعة عناصر السلعة.

حالات خاصـــة:

رابعاً: توقف المسجل عن النشاط أو التصفية:

تنص المادة (٩) من القانون على ما يلى:

" فى حالة التوقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصفيته، تستحق الضريبة على السلع التى فى حوزة المسجل وقت التصرف فيها، إلا إذا كان الخلف مسجلا أو قام بتسجيل نفسه طبقاً لأحكام القانون ".

يتضح من هذا النص انه فى حالة توقف المكلف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو قيامه بتصفية ذلك النشاط، تستحق الضريبة على السلع التى فى حوزته عند التصرف فيها للغير اذا كان هذا الغير شخصاً غير مكلفاً (غير مسجلاً) لدى المصلحة.

أما إذا كان هذا الشخص مسجلاً أو قام بتسجيل نفسه طبقاً لأحكام هذا القانون فلا تستحق الضريبة إلا عندما يقوم هذا الأخير ببيعها بمعرفته.

خامساً: إلغاء تسجيل المكلف مع استمراره فى مزاولة النشاط:

ينص البند الخامس من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى:

" فى حالة تحقيق المسجل لمبيعات أقل من حد التسجيل المقرر وفقاً لأحكام القانون، وألغى تسجيله مع استمراره مزاولة النشاط، تستحق الضريبة على السلع التى فى حوزته وقت إلغاء التسجيل ".

أى أن واقعة إلغاء التسجيل تعتبر واقعة استحقاق الضريبة على السلع الموجودة وقت الإلغاء بصرف النظر عن تحقق واقعة البيع.

سادساً: المبيعات المهربة والمبيعات التى تتم بالمخالفة للقانون:

تنص المادة (١٠) من القانون على ما يلى:

" مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها فى هذا القانون تخضع المبيعات المهربة والمبيعات التى تمت بالمخالفة للقواعد المقررة قانوناً لفئات الضريبة النافذة فى تاريخ وقوع الجريمة أو المخالفة، فإذا تعذر تحديده خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة النافذة وقت الضبط أو المخالفة ". أى أن الضريبة تستحق وقت وقوع المخالفة وإذا تعذر تحديده تستحق الضريبة وقت الضبط.

الفصل الثالث

أسس تحديد وعاء الضريبة وسعرها

وعاء الضريبة هو القيمة التى يتم التحاسب الضريبي على أساسها. ويتم تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات عن طريق تحديد قيمة السلع المصنعة محلياً أو المستوردة والخدمات المؤداة الخاضعة للضريبة. هذا وتتحدد العلاقة بين مبلغ الضريبة ووعاء الضريبة عن طريق سعر الضريبة.

تحديد وعاء الضريبة:

عند تحديد وعاء الضريبة يجب التفرقة بين السلع المصنعة محلياً والخدمات وبين السلع المستوردة:

أولاً: السلع المصنعة محلياً والخدمات:

نصت المادة (١١) من القانون والمادة (٦) من اللائحة التنفيذية على أن تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع المحلية أو ما يؤدى من خدمات خاضعة للضريبة هي **المبالغ المدفوعة فعلاً** مقابل السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة والثابتة بالفاتورة الضريبية التى حررها البائع المسجل الى مشترى مستقل[٦] عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور.

هذا وعند تحديد قيمة السلع والخدمات المؤداة على أساس فعلى نصت المادة (٦) من اللائحة التنفيذية على مراعاة العوامل الآتية:-

(١) **استبعاد الخصومات التجارية المتعارف عليها،** وذلك عند تحديد وعاء الضريبة مع إجراء التسويات الخاصة بها، وذلك فى حالة ما إذا كان البيع من

[٦]. آي لا يكون المشترى فرع أو قطاع من قطاعات الشركة الواحدة.

مسجل الى مشتر يستقل كل منها عن الآخر بحيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً.

مثـــال:

شركة قامت بتصنيع ٢٠٠ ثلاجة كهربائية، وتم بيعها لأحد تجار الجملة بخصم تجارى ٥٪ وسعر البيع ١٣٠٠ جنيه للثلاجة الواحدة.

المطلوب: حساب ضريبة المبيعات المستحقة على الشركة علماً بأن سعر ضريبة المبيعات ٢٥٪.

الحـــل

لتحديد وعاء الضريبة لابد من استبعاد الخصم التجارى أولاً للوصول الي القيمة المدفوعة فعلاً ثمناً للثلاجات كما يلي:

الخصم التجارى = (٢٠٠ × ١٣٠٠) × ٥٪ = ١٣٠٠٠ جنيه.

وعاء الضريبة (القيمة المدفوعة فعلاً) =

٢٦٠٠٠٠ – ١٣٠٠٠ = ٢٤٧٠٠٠ جنيه.

الضريبة المستحقة = ٢٤٧٠٠٠ × ٢٥٪ = ٦١٧٥٠ جنيه.

(٢) في حالة البيع بالمقايضة فإن قيمة السلعة المتخذة أساساً لحساب الضريبة (وعاء الضريبة) تكون هي قيمة السلعة المباعة بالسعر السائد في السوق.

(٣) يكون وعاء الضريبة على الخدمات هو قيمة الخدمات الواردة بالفاتورة شاملة مقابل الخدمة دون أية رسوم أو ضرائب أخرى، ويكون ذلك على النحو التالى:

وعاء الضريبة = قيمة الفاتورة + مقابل **الخدمة**

(٤) **تقدير القيمة** ، لمصلحة الضرائب على المبيعات الحق في تقدير ثمن السلعة أو قيمة الخدمة الخاضعة للضريبة في الحالات آلتي لا تتفق فيه القمة مع المجريات الطبيعية للأمور وهذا ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة (١١) من القانون.

هذا ويحق لمصلحة الضرائب على المبيعات تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات على أساس تقديرى فى عدة حالات أهمها ما يلى:

١. عدم تقديم المسجل للإقرار الشهرى فى الميعاد المنصوص عليه فى القانون.
٢. إذا توافر لدى المصلحة من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة.

وفى هذه الحالات تقوم المصلحة بتقدير القيمة الخاضعة للضريبة بالسعر أو المقابل السائد فى السوق مسترشدة فى ذلك بما يلى:-

- السياسات البيعية والتسويقية للمسجل.
- السعر المتداول لذات السلعة بنفس الجودة.
- سنة الصنع والمواصفات والمنشأ.
- العلامة التجارية بين أكثر من بائع ومشتر مستقل كل منهما عن الآخر فى ذات المكان والزمان وفى نفس الظروف وفقاً لما يثبت لدى المصلحة من مبررات.

وفى جميع الأحوال يحق لصاحب الشأن التظلم من تقدير المصلحة وفقاً للطرق والإجراءات المحددة في القانون.

ثانياً: السلع المستوردة:

تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وتحصل وفقاً للإجراءات الجمركية، وعند قيام المستورد ببيع السلع التى تم استيرادها في السوق المحلى وفى كافة مراحل تداولها.

ويتحدد وعاء الضريبة على السلع المستوردة كما يلى:

à عند الإفراج الجمركى:

أوردت الفقرة الثانية من المادة (١١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات على " أنه بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساسا لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة ".

وكذلك نصت الفقرة السادسة من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية على أن يكون وعاء الضريبة للسلع المستوردة من الخارج والسلع المعفاة من الضرائب الجمركية كلياً أو جزئياً والسلع الخاضعة لضرائب جمركية مخفضة هو كامل القيمة الواجب الإقرار عنها لتحديد الضريبة الجمركية بالبيان الجمركى مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة وبما لا يخل بمبدأ المعاملة بالمثل لما يرد بالاتفاقيات الدولية.

وبناءاً على ذلك يتحدد وعاء ضريبة المبيعات على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك على النحو التالى:

(١) **فى حالة خضوع السلعة للضريبة الجمركية**... يتحدد وعاء الضريبة بكامل القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها ما تم ربطه عليها من

الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة. والقيمة التي تحدد على أساسها الضرائب الجمركية هى قيمة السلعة الفعلية من واقع فواتير الشراء مضافاً إليها التكاليف التى تكلفتها السلعة فى سبيل شحنها ونقلها وتأمينها من ميناء المصدر الى ميناء المستورد أى حتى تقديم البضاعة الى الجمارك. وبذلك يكون وعاء ضريبة المبيعات على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج الجمركى طبقاً للمعادلة التالية:

وعاء الضريبة =

كامل القيمة بالبيان الجمركى+ الضريبة الجمركية + الرسوم والضرائب الأخرى

مثـــــال:

إذا كانت إحدى الرسائل المستوردة من جانب أحد المستوردين قيمتها بالجمارك ١٥٠٠٠ج وبفرض أن الضريبة الجمركية على هذه الرسالة مقدارها ١٥٠٠ج والرسوم والضرائب الأخرى المفروضة عليها ١٠٠٠ج فإن وعاء ضريبة المبيعات يكون كالآتى:

١٥٠٠٠	القيمة بالجمارك
٢٥٠٠	+ الضريبة الجمركية
١٠٠٠	+ الرسوم والضرائب الأخرى
١٧٥٠٠	وعاء ضريبة المبيعات

وبفرض أن هذه الرسالة عن سلع تخضع لضريبة مبيعات بسعر ١٠٪، فإن ضريبة المبيعات التى تسدد في مرحلة الإفراج الجمركى مع سداد الضريبة الجمركية =

١٧٥٠٠ × ١٠٪ = ١٧٥٠ج

(٢) **فى حالة إعفاء السلعة من الضريبة الجمركية**... تطبيقاً للبند سابعاً من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون يتم التفرقة بين حالتين:

(أ) **إذا كان الإعفاء كلياً**، يكون وعاء الضريبة هو **كامل القيمة** بالبيان الجمركى مضافاً إليها آي ضرائب أو رسوم أخرى.

وذلك مثل السلع الواردة للمناطق الحرة بغرض الاتجار فيها أو الاستهلاك المحلى داخل تلك المناطق. ويجب توضيح ان الإعفاء من الضريبة الجمركية لا يمتد الى الضريبة العامة على المبيعات.

(ب) إذا كان الإعفاء جزئياً، يكون وعاء الضريبة هو **كامل القيمة** مضافاً اليها ما سدد من الضريبة الجمركية - على الجزء غير المعفى من الجمارك – مضافاً اليها آي ضرائب أو رسوم أخرى.

(ج) **السلع الخاضعة لضرائب جمركية مخفضة**، في حالة تخفيض قيمة السلع المستوردة (القيمة بالبيان الجمركى) قبل حساب الضريبة الجمركية (كما هو الحال بالنسبة للسيارات الصغيرة المجهزة طبياً للمرضى وذوى الاحتياجات الخاصة) فيكون وعاء الضريبة أيضاً هو **كامل القيمة** بالبيان الجمركى مضافاً إليه الضريبة الجمركية المخفضة وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على السلعة.

à عند تحقق البيع في السوق المحلى:

تستحق ضريبة المبيعات بالفئات المقررة قانوناً على السلع المستوردة من الخارج عند بيعها في السوق المحلى وفى كافة مراحل تداول السلعة.

فإذا قام المستورد ببيع السلعة المستوردة الى آخرين داخل البلاد فإن ضريبة المبيعات تستحق على هذا البيع ويتحدد وعاء الضريبة بالنسبة لمبيعات تلك السلع بالمبالغ المدفوعة فعلاً من المشترى مقابل هذا البيع والثابتة بالفاتورة الضريبية التى يحررها المستورد الى المشترى، وعادة ما يتضمن سعر البيع ما يلى:-

- التكلفة الاستيرادية (قيمة السلع بالبيان الجمركى+الضريبة الجمركية+الضرائب والرسوم الأخرى)
- مصاريف التخليص الجمركى.
- قيمة مصاريف فتح الاعتماد وقيمة المصاريف البنكية.
- تكاليف النقل من المنفذ الجمركى الى المخازن.
- أى مصاريف أخرى تم إنفاقها على الرسالة.
- هامش الربح المناسب.

ومنعاً لحدوث ازدواج فى سداد ضريبة المبيعات يحق للمستورد أن يخصم من قيمة ضريبة المبيعات المحصلة عند البيع ما سبق سداده من ضريبة مبيعات فى مرحلة الإفراج الجمركى عند الاستيراد، وهكذا في كل مرحلة من مراحل تداول السلعة كما سيتضح فيما بعد.

وعلى ذلك يُطالب المستورد بسداد الفرق بين ما قام بتحصيله عند البيع وبين ما قام بسداده عند الإفراج الجمركى.

مثـــال:

إذا فرض أنه فى المثال السابق قام المستورد بسداد ٥٠٠ جنيه مصاريف نقل ومصاريف بنكية على الرسالة الواردة وانه قام بإضافة هامش ربح ١٠٪، فتكون الضريبة المطالب بسدادها لمصلحة الضرائب بعد بيع الرسالة كالآتى:

١٧٥٠٠	التكلفة الإستيرادية
٥٠٠	+ مصاريف نقل وبنكية
١٨٠٠٠	إجمالي التكلفة
١٨٠٠	+ ١٠٪ هامش ربح
١٩٨٠٠	سعر البيع
١٩٨٠	١٠٪ ضريبة المبيعات محصلة عند البيع

وعلى ذلك فإن الفرق فى الضريبة الذى يُطالب بسدادها المستورد وتوريدها لمصلحة الضرائب ما يلى:

١٩٨٠	الضريبة المحصلة عند البيع
١٧٥٠	(-) الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركى
٢٣٠	الضريبة الواجب سدادها مع الإقرار الضريبى عن الفترة التى تم البيع فيها.

ويجب مراعاة عدم قيام المستورد بإضافة ضريبة المبيعات المسددة عند الإفراج الجمركى ضمن قائمة التكاليف حيث أنها لا تُعد عنصر من عناصر التكلفة، وانما فى حقيقة الأمر سداد جزئى للضريبة المستحقة عند البيع.

ثالثاً: السلع المصنعة فى المناطق والمدن الحرة الداخلة الى البلاد:

عند دخول السلع المصنعة فى المناطق الحرة الى داخل البلاد تخضع تلك السلع للضريبة على المبيعات عند الإفراج الجمركى شأنها فى ذ لك شأن السلع المستوردة من الخارج.

وقد حددت الفقرة (٥) من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية أسس تحديد وعاء الضريبة لهذه السلع عند دخولها للبلاد على النحو التالى:

" عند دخول السلع المصنعة فى المناطق الحرة الى داخل البلاد تحسب الضريبة عليها طبقاً للأسس المتخذة لتحصيل الضريبة الجمركية بمراعاة أن يكون وعاء الضريبة العامة على المبيعات هو كامل قيمة السلعة مضافاً إليها الضريبة الجمركية المستحقة وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة ".

وعلى ذلك يكون وعاء الضريبة كما يلى:-

وعاء الضريبة = قيمة السلعة بالكامل + الضريبة الجمركية + الرسوم والضرائب الأخرى

أسعار الضريبة على السلع والخدمات:

يتم تحديد سعر الضريبة العامة على المبيعات فى صورتين هما: السعر القيمى أو النسبي، والسعر النوعي أو الثابت.

والسعر النسبى هو الذي يفرض على قيمة المبيعات ويتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة، أما السعر النوعى فيرتبط بكمية المبيعات، حيث يتحدد هذا السعر بمبلغ معين على الوحدة من السلعة (طن – كيلو جرام – متر – لتر...) وبغض النظر عن قيمة السلعة أو الخدمة، وكمثال على ذلك فرض ضريبة مقدارها ٧٧٦,٢٦٢ج على الطن الصافى من الشاى الحر.

وسوف يتم دراسة أسعار الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات فى ضوء أحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ والقانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ على النحو التالى:

أولاً: سعر الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة:

يمكن توضيح سعر الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة على النحو التالى:

أ. **السعر العام..** ويبلغ ١٠٪ من قيمة السلعة وهذا السعر يسرى على الحالات التى لا ينص فيها على سعر معين ، فهذا هو السعر الغالب للضريبة المفروضة على السلع.

ب. **السعر المنخفض..** ويبلغ ٥٪ من قيمة السلعة ويسرى على بعض السلع الغذائية والسلع الضرورية شائعة الاستعمال وتم تحديدها على سبيل الحصر في القانون مثل البن والصابون والمنظفات الصناعية والأسمدة والمطهرات والمبيدات الحشرية... الخ.

ج. **السعر المرتفع..** ويبلغ ٢٥٪ من قيمة السلعة ويسرى هذا السعر على الأجهزة الكهربائية وبعض السلع وتم تحديدها على سبيل الحصر في القانون مثل التليفزيونات الملونة، الثلاجات وأجهزة التبريد والديب فريزر، أجهزة التسجيل،

وحدات تكييف الهواء، كاميرات التصوير، وكذلك البيرة غير الكحولية، والمياه الغازية... الخ.

د. **السيارات** .... قد طرأ العديد من التغيرات على فئات الضريبة المقررة على سيارات الركوب بما جعلها سلعة ذات أسعار تنفرد بها عن الهيكل السعرى للضريبة تبدأ من ١٠٪ آلي ٤٥٪.

هـ. **السلع المنصوص عليها فى الجدول رقم (١) المرافق للقانون**.. لاعتبارات اجتماعية وأخرى مالية، رأى المشرع الضريبى الإبقاء على عدد محدود من السلع يظل خاضعاً لفئات ضريبة الاستهلاك الملغاة دون زيادة ويتضمنها الجدول رقم (١) المرافق للقانون.

وقد حُددت أسعار الضريبة الواردة بذلك الجدول بالنسبة لبعض السلع على أساس السعر القيمى (نسبة مئوية من قيمة السلعة) مثل التبغ والبيرة الكحولية والأدوية، فى حين استخدم السعر النوعى (على أساس الوحدة من السلع بغض النظر عن قيمتها) مثل الشاى، السكر، منتجات النفط والكحول والزيوت النباتية والشحوم الحيوانية أو النباتية والأسمنت.

ثانيا: سعر الضريبة على الخدمات:

فرض المشرع الضريبة على أداء الخدمات بسعر قيمى (نسبى) يتراوح ما بين ٥٪ ، ١٠، ١٥٪ سواء كانت وحدة التحصيل قيمة الفاتورة أو التذكرة أو الخدمة

أو العقد، وذلك على النحو المحدد فى الجدول رقم (٢) المرافق للقانون وذلك كما يلى:

مسلسل	نوع الخدمة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
١	خدمات الفنادق والمطاعم السياحية فيما عدا الخدمات المجانية التى تقدمها هذه المنشآت للعاملين بها............	قيمة الفاتورة	١٠٪
٢	خدمات شركات النقل السياحى.......	" "	١٠٪
٣	خدمات التلكس والفاكس............	" "	١٠٪
٤	النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس سكة حديد)...........................	قيمة التذكرة	٥٪
٥	خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت والضوء......................	قيمة الخدمة	١٠٪
٦	خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء......................	" "	١٠٪
٧	خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة...........	قيمة العقد	٥٪
٨	خدمات التليفون والتلغراف المحلى (للجمهور، الحكومة، الكبائن، غيره)..	قيمة الفاتورة	٥٪
٩	خدمات الاتصالات الأخرى:		
	أ. خدمات الاتصالات سواء الدولية أو المحلية عن طريق التليفون المحمول سواء بنظام الفاتورة أو الكارت المدفوع مقدماً أو غيره من النظم المتبعة في التحصيل.	قيمة الفاتورة	١٥٪
	ب. خدمات الاتصالات الدولية والتلغراف		

	الدولى ونقل المعلومات والمكالمات الدولية		
	عن طريق التليفون الثابت.		
١٠	خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية		١٠٪
	(سلكية ولا سلكية وغيرها)..	قيمة الفاتورة	
١١	خدمات التشغيل للغير................		١٠٪
١٢	خدمات تأجير السيارات الملاكي.....	قيمة الفاتورة	١٠٪
١٣	خدمات البريد السريع................	قيمة الخدمة	١٠٪
١٤	خدمات شركات النظافة والحراسة	القيمة	١٠٪
	الخاصة..............................	القيمة	
١٥	خدمات استخدام الطرق...............		١٠٪
١٦	خدمات الوساطة لبيع العقارات.......	القيمة	١٠٪*
١٧	خدمات الوساطة لبيع السيارات......	قيمة الرسم	١٠٪
		قيمة الخدمة	١٠٪

* بحد أدنى ٢٥ قرشاً.

ثالثاً: سعر الضريبة على السلع والخدمات المصدرة للخارج:

تفرض الضريبة على السلع والخدمات المصدرة الى الخارج بسعر (صفر) وذلك حسب نص المادة الثانية من القانون.

ويقصد بسعر الضريبة (صفر) هو ان الضريبة المستحقة على السلع أو الخدمات المصدرة تساوى صفر، ومعنى ذلك ان السلع أو الخدمات المصدرة للخارج خاضعة للضريبة وغير معفاة ولكن الضريبة عليها تساوى صفر.

ويتميز نظام سعر الضريبة صفر عموماً بما يلى:-

١. أن السلعة أو الخدمة المصدرة للخارج خاضعة للضريبة وغير معفاة.
٢. يتمتع المكلف المصدر بنظام خصم الضريبة التى سبق ان قام بسدادها على المدخلات من السلعة أو الخدمة المصدرة للخارج والخاضعة للضريبة.
٣. يوفر هذا النظام على المكلف الكثير من الإجراءات اللازمة للتصدير، وكذلك إجراءات رد الضريبة.

ولقد وضعت المادة (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون شروط خاصة لسريان الضريبة على السلع والخدمات المصدرة بسعر صفر وهى:

* إذا تم التصدير بواسطة المسجل، عليه إتباع الإجراءات الجمركية المقررة مع الاحتفاظ بالمستندات المتعلقة بالصفقة بما فى ذلك شهادة الصادر من الجمرك المختص أو أية شهادة رسمية من الجمارك تقوم مقامها.
* إذا تم التصدير بواسطة شخص آخر بخلاف الشخص المسجل، يشترط تقديم المستندات والشهادات الخاصة بالتصدير وذلك خلال فترة تقديم الإقرار المقدم من المسجل منتج السلعة.

رابعاً: إضافة قيمة الضريبة الى سعر البيع:

تقضى المادة (١٣) من القانون أن تضاف قيمة الضريبة الى سعر السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بما فى ذلك السلع والخدمات المسعرة جبرياً والمحددة الربح.

الفصل الرابع

خصم الضريبة وردها والإعفاء منها

قانون الضريبة العامة على المبيعات سمح للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم، وبهذا يتخلص المنتجون الصناعيين من العبء الضريبى الناتج عن الازدواج الضريبى نتيجة تحمل المدخلات بالضريبة مرة ، ثم يتحمل بها المنتج النهائى مرة أخرى، كما حققت ضريبة المبيعات التدرج فى المعاملة الضريبية حسب أهمية السلعة للمواطنين، حيث تُعفى السلع الأساسية والضرورية، وتتدرج الضريبة فى الارتفاع كلما كانت السلعة كمالية، بالإضافة لذلك فقد سمح المشرع الضريبى برد الضريبة على السلع فى حالات معينة.

هذا وتحقيقاً لتك الأهداف يتناول هذا الفصل بالدراسة والتحليل نظام الخصم الضريبى ورد الضريبة والإعفاء منها وذلك على النحو التالى:

نظام الخصم الضريبي

أشار القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ الى إن هناك ثلاثة مراحل لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات، ويتم فرض الضريبة بمقتضى ذلك القانون على القيمة المضافة للسلعة فى كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، ويتم ذلك عن طريق ما يعرف بنظام **الخصم الضريبى**، حيث نصت المادة (٢٣) من القانون على ما يلى:

" للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية.

ولا يسرى الخصم المشار إليه فى الفقرة السابقة على السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق.

وفى حالات التصدير، إذا كانت الضريبة الواجبة الخصم أكبر من الضريبة المستحقة على مبيعات المسجل، على المصلحة رد الفرق وفقاً للاشتراطات والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية فى موعد لا يجاوز ثلاثة شهور من تاريخ الطلب ".

كما نصت المادة (٢٣) مكرر من القانون والمضافة بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ على ما يلي:

" للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة وذلك عدا سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.

ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة ويرحل ما لم يخصم الي الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل ".

وتتمثل أهم مزايا نظام الخصم من الضريبة فيما يلى:

١) تحفيز المسجل على ذكر حقيقة مشترياته حتى يستطيع خصم ما سبق سداده من ضرائب مبيعات، حيث يمكنه تحديد الضريبة الواجبة الأداء والتى تتمثل فى الضريبة المستحقة على المبيعات بعد خصم الضريبة التى سبق وان سددها على المدخلات.

٢) القضاء على ظاهرة الازدواج الضريبى التى كانت سائدة فى ظل قانون ضريبة الاستهلاك.

٣) جعل الضريبة مفروضة على القيمة المضافة للسلعة وليس على القيمة الكلية للسلعة، مما يؤدى الى تضيق فرص التهرب الضريبى أو الحد من تلك الظاهرة.

٤) تحقيق الرقابة الذاتية الدائمة، حيث ان سياسة الخصم تؤدى المكلف يراقب نفسه بنفسه، وبحيث إذا ظهر خطأ فى مرحلة من مراحل الخصم يتم تداركه تلقائياً من خلال التسويات التى تحدث أولاً بأول.

مما سبق يتضح أن المواد (٢٣) و (٢٣) مكرر من القانون حددت الحالات التى تكون فيها الضرائب قابلة للخصم من قبل المسجل عند توريد الضريبة المستحقة عليه خلال الفترة الضريبية (شهر ميلادى) وهى على النحو التالى:

أولاً: الضريبة على مردودات المبيعات.

ثانياً: الضريبة على المدخلات.

ثالثاً: الضريبة على الآلات والمعدات التي تستخدم في الإنتاج.

رابعاً: الضريبة على المشتريات بغرض الاتجار.

خامساً الضريبة على مدخلات السلع المصدرة.

سادساً: الضريبة الناتجة عن تعديل القيمة.

أولاً: الضريبة على مردودات المبيعات:

عند حساب الضريبة المستحقة على المسجل خلال شهر المحاسبة له ان يخصم من إجمالى الضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة ما سبق سداده من الضريبة على المردودات من مبيعاته وذلك وفقاً للشروط والأوضاع التالية:[٧]

١. ألا يخصم إلا ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة. فلا يسرى الخصم على السلع المستردة التى لم يسبق أن سدد المسجل الضريبة عنها.
٢. ان تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت عليها وقيدت بياناتها فى الدفاتر والسجلات المنتظمة للمسجل، وتم رد قيمتها الى المشترى بما فيها الضريبة أو تعليتها لحساب العميل بدفاتر المسجل.
٣. يصدر المسجل إشعار خصم أو إضافة مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلاً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشترى، وبيان الضريبة الواجبة الخصم والإضافة.

مثـــال:

باع أحد المنتجين عدد ١٠٠٠ قميص رجالى خلال شهر أبريل، و٧٠٠ قميص خلال شهر مايو، بسعر جملة للقميص٣٠٠ج. وقد تم ارتجاع ٥٠ قميص من مبيعات شهر إبريل في شهر مايو لوجود عيوب بها، وقام المسجل بإصدار إشعارات خصم بتلك الكمية.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على المنتج علماً بأن سعر الضريبة ١٠٪.

الحـــل

٧. راجع المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون.

فى هذه الحالة يقوم المنتج بإعداد إقراره الضريبى لشهر أبريل وحساب الضريبة المستحقة على النحو التالى:

الضريبة المستحقة عن شهر إبريل =(١٠٠٠×٣٠٠ج) ×١٠٪ =٣٠٠٠٠ج

بينما يتم حساب الضريبة المستحقة على المسجل عند إعداد إقراره عن شهر مايو على النحو التالى:

الضريبة المستحقة عن شهر مايو =

الضريبة المستحقة عن مبيعات شهر مايو – الضريبة المسددة عن المبيعات المرتدة

= (٧٠٠×٣٠٠ج×١٠٪) – (٥٠×٣٠٠ج×١٠٪)

= ٢١٠٠٠ – ١٥٠٠ = ١٩٥٠٠ج

ثانياً: الضريبة على المدخلات:

المدخلات هى المواد الخام أو المواد الوسيطة أو المساعدة التى تدخل فى صناعة سلعة معينة خاضعة للضريبة.

وقد نصت المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن للمسجل خلال الفترة الضريبية أن يخصم من إجمالى الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة ما سبق تحمله من ضريبة على المدخلات ويقوم بتوريد الفرق للمصلحة وفق إقراره الشهرى.

وفى حالة ما إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر يتم خصم الزيادة من الضريبة المستحقة على المبيعات شهرياً حتى يتم استنفاذها.

وقد اشترط المشرع لإجراء هذا الخصم ما يلى:

(١) أن تكون المدخلات من المواد الخام أو السلع الوسيطة (محلية الصنع أو مستوردة) الداخلة فى الإنتاج:

وهذا يعنى ان تكون هذه المواد أو السلع مخصصة للاستخدام المباشر فى الإنتاج، سواء كانت محلية الصنع أو مستوردة وتدخل في مكونات السلعة، وسواء تمت عملية التصنيع في الفترة الضريبية أو بعدها.

هذا وبالنسبة لمواد التعبئة والتغليف التى يستخدمها المسجل فى تعبئة أو تغليف منتجاته المباعة يتم خصم الضريبة السابق سدادها على هذه المواد من الضريبة المستحقة بشرط عدم احتساب هذه الضريبة ضمن عناصر تكلفة المنتج النهائى.

(٢) أن تكون المدخلات من بائع مسجل:

اشترط المشرع على المنتج الصناعى حيازته لفواتير ضريبية توضح ما قام بسداده من ضريبة على المدخلات حتى يمكنه التمتع بخصم الضريبة على هذه المدخلات من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته من المنتجات، وبالتالى لابد للمنتج الصناعى من شراء مدخلاته من بائع مسجل على ان يحتفظ بما يلى:

- الفاتورة الضريبية بالنسبة للمدخلات من السلع المصنعة محلياً.
- شهادة الإجراءات الجمركية بالنسبة للمدخلات من السلع المستوردة.

(٣) أن تكون المدخلات قد استخدمت فى صناعة سلع خاضعة للضريبة:

اشترط المشرع لخصم الضريبة على المدخلات من السلع المصنعة محلياً ان تكون المدخلات استخدمت فى صناعة سلع خاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع فى نفس الفترة الضريبية أو فى فترة او فترات تالية، وبالتالى لا يسمح بالخصم إذا استخدمت المدخلات فى صناعة سلع معفاة من الضريبة.

أما إذا استخدمت المدخلات فى صناعة سلع بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى أو غير خاضع فإن الضريبة الواجب خصمها تتحدد بنسبة السلع الخاضعة للضريبة الى إجمالى السلع المنتجة.

مثـــال:

إذا فرض أن أحد المنتجين المسجلين قام بشراء مواد خام من تاجر مسجل قيمتها ١٥٠٠٠ج، سدد عنها ضريبة مبيعات ٥٪، استخدمت هذه المواد فى تصنيع منتجات قيمتها ١٨٠٠٠ج (منها ٦٠٠٠ج منتجات خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ والباقى معفاة من الضريبة).

المطلوب: تحديد الضريبة واجبة السداد.

الحـــل

يسمح بخصم الضريبة على المدخلات التى استخدمت فى إنتاج المنتج الخاضع للضريبة فقط وذلك على أساس نسبة الإنتاج الخاضع للضريبة فقط الى إجمالي الإنتاج.

$$\text{الضريبة على المدخلات القابلة للخصم} = (١٥٠٠٠\text{ج} \times ٥٪) \times \frac{\text{الإنتاج الخاضع}}{\text{إجمالى الإنتاج}}$$

$$= ٧٥٠ \times \frac{٦٠٠٠}{١٨٠٠٠} = ٢٥٠\text{ج}$$

الضريبة على المبيعات = ٦٠٠٠ × ١٠٪ = ٦٠٠ج

الضريبة واجبة السداد =

الضريبة على المبيعات – ضريبة المدخلات قابلة الخصم

٦٠٠ – ٢٥٠ = ٣٥٠ج

وجدير بالذكر أن الضريبة على المدخلات من السلع المستوردة فهى قابلة للخصم الضريبى ولم يشترط المشرع أن تستخدم في سلع خاضعة للضريبة ولكنه اشترط حيازة شهادة الإجراءات الجمركية حتى تكون قابلة للخصم.

(٤) ألا تكون المدخلات من السلع أو الخدمات الواردة بالجدولين رقمى (١)،(٢).

يشمل الجدول رقم (١) المرافق للقانون كافة السلع التى كانت تخضع من قبل لضريبة الاستهلاك كالشاى والسكر والبيرة الكحولية والتبغ وغيرها.

وقد أخضع المشرع الضريبى هذه السلع للضريبة العامة على المبيعات بذات الفئات المقررة لها من قبل حرصاً على عدم ضياع الحصيلة.

أما الجدول رقم (٢) فيشمل الخدمات التى تخضع لضريبة المبيعات وهى خدمات محددة على سبيل الحصر.

وقد منع القانون ولائحته التنفيذية السماح بخصم الضريبة المستحقة على هذه السلع والخدمات إذا ما استخدمت كمدخلات فى سلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة، كما منع خصم الضريبة المدفوعة على المدخلات الداخلة فى تصنيع تلك السلع والخدمات، (ماعدا الضريبة المسددة على الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج كما سيرد ذكره).

حيث نصت المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية على ما يلى:

" لا تسرى قواعد الخصم المبين فيما سبق على السلع والخدمات الواردة بالجدولين رقمى (١)،(٢) المرافقين للقانون سواء كانت عن سلع وخدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات فى سلع أو خدمات خاضعة للضريبة ".

ثالثا: الضريبة على الآلات والمعدات التي تستخدم في الإنتاج:

نصت المادة (١٧) مكرر من اللائحة التنفيذية للقانون على أن للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من المستحق منها عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في تأدية خدمات أو إنتاج سلعة خاضعة للضريبة بما فيها سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون وذلك وفقاً للشروط والأوضاع الآتية:

١) لا يجوز خصم الضريبة السابق تحميلها على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع غيارها التي تستخدم في إنتاج سلع معفاة أو خدمات غير خاضعة للضريبة.

أي أن الضريبة السابق تحميلها على الآلات التي يسمح بخصمها لابد وأن تكون خاصة بالآلات التي تستخدم في إنتاج سلع أو تأدية خدمات خاضعة للضريبة فقط.

هذا ويلاحظ أن خصم الضريبة المسددة على الآلات المستخدمة في الإنتاج ينطبق على الخدمات وكذلك سلع الجدول (١) عكس الحال بالنسبة للضريبة المسددة على المدخلات والتى لا يسمح بخصمها.

٢) لا يتم خصم الضريبة السابق تحميلها على الآلات والمعدات من الضريبة المستحقة على مبيعات المنشأة عن السلع والخدمات إلا بعد سداد كامل الضريبة المستحقة عليها.

٣) إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع غيارها تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يتم خصمه الي الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل.

٤) إذا استخدمت الآلات والمعدات في صناعة مخرجات بعضها خاضع للـــضريبة (بما في ذلك الصادرات التي تخضع للضريبة بسعر صفر) وبعضها معفـــى أو غير خاضع فإن الضريبة الواجب خصمها تتحدد بنسبة المخرجات الخاضـــعة للضريبة الي إجمالي المخرجات.

٥) لا يجوز خصم الضريبة السابق تحميلها على سيارات نقل الأفـــراد وســـيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.

رابعاً: الضريبة على المشتريات بغرض الاتجار:

نصت الفقرة الثانية من المادة (٢٣) من القانون على أن يخصم المسجل من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها.

وبمقتضى ذلك يقوم كل تاجر (جملة أو تجزئة) بخصم ما سبق تحميله من ضريبة على مشترياته التى يقوم ببيعها بشرط حيازة التاجر للفواتير الضريبية بتلك المبالغ، ، سواء تمت عملية البيع خلال الفترة الضريبية التى تم فيها الشراء أو بعدها.

هذا **وبالنسبة للسلع المستوردة**[٨] **من الخارج** بغرض الاتجار تستحق ضريبة المبيعات بالفئات المقررة قانوناً على السلع المستوردة من الخارج عند بيعها في السوق المحلى مع خصم كامل الضريبة السابق سدادها في مرحلة الإفراج

[٨]. تعليما رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ الصادرة عن مصلحة الضرائب بشأن المعاملة الضريبية للسلع المستوردة من الخارج بغرض الاتجار.

الجمركى وذلك مع الأخذ في الاعتبار ألا تقل قيمة الضريبة المخصومة عند بيع السلعة عما سبق سداده من ضريبة.

وفى حالة انخفاض قيمة بيع السلعة عن القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة في مرحلة الإفراج الجمركي يكتفي بالضريبة السابق سدادها عند الإفراج الجمركى بشرط التحقق من ذلك بمعرفة المأمورية المختصة.

خامساً: الضريبة على مدخلات السلع المصدرة:

بوجه عام تخضع السلع والخدمات المصدرة للخارج للضريبة بسعر صفر ، أى لا تكون هناك ضريبة واجبة الأداء على هذه السلع والخدمات حيث أنها صفر، والهدف هو تمكين المصدر من خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلاته أو مشترياته من السلع التى يتم تصديرها من الضريبة المستحقة على مبيعاته عن الفترة الضريبية المقدمة عنه إقراره الشهرى .

وهذا من شأنه أن يتيح للمسجل تصدير السلعة أو الخدمة غير محملة بأى أعباء ضريبية ، ولا يتوقف الأمر عند هذا الحد فقد سمح القانون للمسجل الذى يقتصر نشاطه على التصدير أن يطلب من المصلحة رد الضريبة على قيمة مدخلات إنتاجه ومشترياته بغرض التصدير أو الخدمات فى حدود اقراره وبإتباع الإجراءات المقررة فى اللائحة التنفيذية والتى يتم تناولها بالتفصيل فيما بعد.

سادساً: الضريبة الناتجة عن تعديل القيمة:

قد ينتج عن المعاملات فيما بين بائع (مسجل) ومشترى (مسجل) تعديل فى قيمة الصفقة السابق سداد الضريبة عنها بالزيادة أو النقص بعد تقديم الإقرار ،

فيلتزم المسجل سواء البائع أو المشترى إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالى لهذه الواقعة.

وقد نصت المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على الإجراءات التى يجب على كل من البائع والمشترى الالتزام بها لتعديل قيمة الضريبة الناتجة عن تعديل قيمة الصفقة على النحو التالى:

(١) عند التعديل بالزيادة:

نصت المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى:

إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالزيادة فعلى كل من البائع والمشترى إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالى لهذه الواقعة وذلك على النحو التالى:

أ. بالنسبة للبائع إضافة الزيادة فى الضريبة بموجب إشعار إضافة الى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

ب. بالنسبة للمشترى فله خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات.

(٢) عند التعديل بالنقص:

نصت نفس المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون الى ما يلى:

إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالنقص فعلى كل من البائع والمشترى مراعاة إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالى لهذه الواقعة كالآتي:

أ. بالنسبة للبائع فله خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته من إقراره.

ب. بالنسبة للمشترى فعليه إضافة قيمة النقص فى الضريبة بموجب إشعار إضافة الى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

مثـــال:

إذا قام أحد منتجي السلع الوسيطة بإصدار فاتورة ضريبية الى أحد مصانع أجهزة التليفزيون متضمنة بيع عدد من مكونات التليفزيون بسعر ١٥٠ج للوحدة الواحدة، وقد قام هذا المنتج بتقديم إقراره الشهرى متضمناً هذا البيع، ثم اكتشف بعد ذلك أن سعر بيع الوحدة الموضح بالفاتورة يتضمن خطأ مادى وأن السعر الحقيقى للوحدة هو ١٦٠ج فيترتب على ذلك زيادة فى قيمة الضريبة المستحقة، فى تلك الحالة يقوم المنتج بإصدار إشعار إضافة يحرره فى الفترة الضريبية التى حدث فيها هذا التعديل وإضافة فرق الضريبة الناتج عن زيادة قيمة السلع فى إقراره، وعلى صاحب المصنع إصدار إشعار خصم فى إقراره المقدم بهذا التعديل ويجرى التسوية اللازمة على الضريبة المخصومة على مدخلاته بمقدار فرق الضريبة التى دفعها نتيجة الزيادة فى ثمن السلع.

نظام استرداد الضريبة

قضى المشرع بنص المادة (٣١) من القانون على رد الضريبة طبقاً للشروط والأوضاع والحدود التى تبينها اللائحة التنفيذية، فى موعد لا يجاوز ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب فى **الحالتين التاليتين**:

- الضريبة السابق تحصيلها على السلع التى يتم تصديرها سواء صُدرت بحالتها أو أُدخلت فى سلع أخرى.
- الضريبة التى حُصلت بطريق الخطأ وذلك بناء على طلب كتابى يقدمه صاحب الشأن.

أولا: رد الضريبة على السلع المصدرة:

بوجه عام تخضع السلع المصدرة للخارج للضريبة بسعر صفر، أى لا تكون هناك ضريبة واجبة الأداء على هذه السلعة حيث أنها صفر. والسبب فى هذا النص بهذا الوضع هو تمكين المصدر من استرداد الضريبة السابق سدادها على مدخلاته أو مشترياته من السلع التى يتم تصديرها.

وتنص المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى:

" ... ترد الضريبة على السلع التى يتم تصديرها للخارج سواء بحالتها أو أدخلت فى تصنيع سلع أخرى فى موعد لا يجاوز ثلاثة شهور من تاريخ تقديم طلب الرد وفقاً للشروط الآتية:

١. إن تكون السلع التى تم شراؤها من مسجل وان يكون لدى المشترى فاتورة ضريبية.
٢. ألا تكون السلع مستعملة.
٣. أن تكون السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة قد تم تصديرها وفقاً للإجراءات الجمركية المتعارف عليها وبمعرفة مصلحة الضرائب.
٤. أن يرفق بطلب الرد كل المستندات المؤيدة لعملية التصدير، وكذلك الفاتورة الضريبية.
٥. قد تشمل عملية رد الضريبة كل من السلع المصدرة والسلع المستوردة المعاد تصديرها الى الخارج سواء بحالتها أو استخدمت فى مصنوعات محلية مصدرة الى الخارج.
٦. لا يرد من الضريبة سوى ما سبق تحصيله منها بذات الفئة والقيمة التى كانت سارية وقت السداد وعلى ما تم تصديره فعلاً.

٧. رد الضريبة السابق تحصيلها عن السلع المصدرة يكون بمعرفة مصلحة الجمارك خصماً على حساب مصلحة الضرائب.

هذا وتختلف إجراءات رد الضريبة باختلاف نوعية النشاط، فإذا كان المصدر المسجل يقوم فى ذات الوقت بالبيع المحلى للسلع التى ينتجها الى جانب التصدير، فإجراءات الرد تختلف كلياً عن المسجل الذى يقوم بالإنتاج للتصدير فقط، وفيما يلى إجراءات كل منهما:

(أ) إذا كان نشاط المنتج الصناعى المسجل يقتصر على التصدير فقط، يكون له عند تصدير إنتاجه ومشترياته بغرض التصدير ان يطلب من المصلحة رد الضريبة السابق تحميلها على مدخلات إنتاجه فور إتمام عملية التصدير وفى حدود إقراره وبالشروط السابق ذكرها، وذلك خلال ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب.

وحيث ان المسجل الذى يقتصر نشاطه على التصدير فقط يكون رصيده دائناً بصفة دائمة ويصعب فصل المدخلات الداخلة فى التصدير من إجمالي المدخلات الشهرية الواردة بإقرار المصدر. فقد استقر رأى مصلحة الضرائب تطبيقاً للمنشور رقم (٤٧) لسنة ١٩٩١ على ان يتم رد الضريبة على المدخلات الشهرية الواردة بإقرار المصدر المسجل بالكامل مع خضوع المدخلات للرقابة ومتابعة المنطقة التابع لها المصدر بالطريقة التى تراها مناسبة.

(ب) إذا كان المسجل لا يقتصر نشاطه على التصدير فقط، حيث يقوم ببيع بعض منتجاته للسوق المحلى والبعض الآخر للتصدير،فى هذه الحالة يقوم بخصم الضريبة المسددة على مشترياته أو مدخلاته فى السلع المصدرة من الضريبة المستحقة على مبيعاته فى السوق المحلى وفى حالة زيادة مقدار الضريبة

المستحقة للمسجل نتيجة التصدير ، عن الضريبة المستحقة على مبيعاته خلال الفترة الضريبية فله أن يطلب من المصلحة رد الفرق. وهذا يعنى أن الضرائب المسددة على جميع مشترياته من المواد الخام والسلع التى تستخدم فى إنتاج جميع السلع المنتجة ويدخل بالتالى ضمنها السلع التى تم تصديرها، يتم خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته فى السوق المحلى، حيث ان مبيعات التصدير تخضع للضريبة بسعر صفر.

وقد أيدت المادة (٢٧) من القانون والمادة (١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون تلك الحالة حيث نصت على ما يلى:

" ... حالة زيادة مقدار الضريبة المستحقة للمسجل نتيجة التصدير، عن الضريبة المستحقة على مبيعاته، خلال الفترة الضريبية، فله أن يطلب من المصلحة رد الفرق بين مستحقاته من الضريبة على مدخلاته من السلع، والضريبة المستحقة على مبيعاته عن الفترة الضريبية المقدمة عنها إقراره الشهرى وذلك بعد التأكد من استيفاء الشروط اللازمة.

ثانياً: رد الضريبة المحصلة بطريق الخطأ:

قد يحدث فى بعض الأحيان أن يتم تحصيل أو سداد ضريبة مبيعات عن طريق الخطأ، وغالباً تكون هذه الحالة عن سلع معفاة من الضريبة وسددت بطريق الخطأ لعدم الدراية الكافية بأحكام القانون أو لبس فى فهم حالات الإعفاء، وفى حالة حدوث حالة من حالات سداد الضريبة الخطأ يمكن استرداد هذه الضريبة.

هذا وتنص المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى:

" ... يشترط لرد الضريبة التى حصلت بطريق الخطأ أن يتقدم صاحب الشأن بطلب كتابى موضحاً به قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ وسببه مع ذكر بيان الفترة الضريبية التى وقع فيها الخطأ، ويرفق بالطلب المستندات المؤيدة له.

وترد الضريبة التى يتبين أنها حصلت بطريق الخطأ فى موعد غايته ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب. "

ويلاحظ أن حق الاسترداد هنا ينصرف الى أى ضريبة تكون قد حصلت بطريق الخطأ مهما بلغت قيمتها.

رد الضريبة للزائر المغادر للبلاد:

أوردت اللائحة التنفيذية للقانون الصادر بقرار وزير المالية رقم ٧٤٩ لسنة ٢٠٠١ حكما مفاده حق المغادرين فى استرداد الضريبة السابق سدادها عن مشترياتهم حيث جرى نص الفقرة (٥) من المادة (١٩) على الآتى:

وبالنسبة للمغادر للبلاد له حق استرداد الضريبة السابق سدادها للبائع المسجل عن مشترياته لسلع خاضعة للضريبة بمبلغ لا يقل عن **ألف** جنيه مصرى على أن يتم خروجها بصحبته وذلك خلال ثلاثة شهور من تاريخ الشراء ، ويتم استرداد الضريبة عن طريق البنك بالمنفذ الجمركى، أو عن طريق إدارة رد الضريبة بالمصلحة وذلك بموجب شيك يرسل على عنوانه، وتخصم مصاريف إدارية بواقع ٥% من إجمالي قيمة المبلغ المسترد وذلك بشرط تقديم المستندات الآتية:-

- صورة جواز السفر.
- الفاتورة الضريبية.
- نموذج رد الضريبة (١٢٤ ض.ع.م).

ويجوز لرئيس المصلحة وضع أية قواعد أو إجراءات لازمة لرد الضريبة على تلك السلع.

هذا ويشترط فى السلع المشتراة أن تكون غير مستعملة وفى حالة استعمال السلع المشتراة داخل البلاد لا يحق استرداد الضريبة عنها.

الإعفاءات من الضريبة على المبيعات

الإعفاء من الضريبة يعنى عدم تحصيل الضريبة عن سلعة أو خدمة معينة على الرغم من خضوع السلعة أو الخدمة فى الأصل للضريبة، ويكون الإعفاء لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو لمنع الازدواج الضريبى.

وتتمثل الإعفاءات المقررة من الضريبة العامة على المبيعات فيما يلى:

أولاً: السلع المتعلقة بالدبلوماسيين الأجانب:

تنص المادة (٢٤) من القانون على ما يلى:

" يُعفى من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل وحدود هذه المعاملة وفقاً لبيانات وزارة الخارجية:

١. ما يشترى أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكيين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين (غير الفخريين) المعينين فى الجداول التى تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يشترى أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر.

ويحدد عدد السيارات التى يتناولها هذا الإعفاء بسيارة واحدة فقط، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.

٢. ما يشترى أو يستورد للسفارات والمفوضات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي، عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة.

ويحدد عدد السيارات التى يتناولها هذا الإعفاء بخمس سيارات للسفارة أو المفوضية وسيارتين للقنصلية، ويجوز للوزير بالإنفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.

٣. ما يستورد للاستعمال الشخصي من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية وسيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين فى البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر فى البند(١) سالف الذكر وذلك بشرط: -

- المعاينة.
- أن يتم ورود السلعة خلال ستة أشهر من وصول الموظف المستفيد من الإعفاء، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية هذا الأجل.

وتمنح الإعفاءات المشار إليها فى هذه المادة بعد اعتماد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية حسب الأحوال، والتصديق على ذلك من وزارة الخارجية.

هذا **ويحظر** التصرف فى الأشياء المعفاة تطبيقاً لأحكام المادة (٢٤) من القانون والتى نصت على ما يلى:

" يحظر التصرف فى الأشياء التى أُعفيت طبقاً لأحكام المادة السابقة فى غير الأغراض التى أعفيت من أجلها خلال **السنوات الخمس التالية للإعفاء** قبل إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالة هذه الأشياء وقيمتها وفئة الضريبة السارية فى تاريخ السداد ما لم يقضى نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك ".

وتحدد المادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون القواعد والإجراءات المنظمة لذلك وهى:

١. على المستفيد من الإعفاء ان يخطر المصلحة برغبته فى التصرف أو تعديل الاستعمال قبل شروعه فى التصرف.
٢. موافاة المصلحة بموافقة وزارة الخارجية على التصرف وان نظام المعاملة بالمثل لم يقضى بغير ذلك.
٣. على المصلحة أن تقوم بمعاينة الأشياء لتحديد قيمتها حسب حالتها وفئة الضريبة السارية ومقدار الضريبة المستحقة وقت السداد ولها أن تستعين بالمختصين فى مصلحة الجمارك فى هذا الخصوص.
٤. تحرر المصلحة كتاباً الى طالب التصرف بما يفيد إبراء ذمته بعد سداد الضريبة أو أية مبالغ أخرى فى حالة استحقاقها.

ثانياً: السلع المتعلقة بذوي المكانة الخاصة من الأجانب:

تقضى المادة (٢٦) من القانون بأنه يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوى المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية.

وهذا الإعفاء جوازى للوزير المختص بحسب ظروف كل حالة.

ثالثاً: العينات التي تستهلك فى إجراءات التحليل:

يقضى البند الأول من المادة (٢٧) من القانون بإعفاء العينات التى تستهلك فى أغراض التحليل بالمعامل الحكومية ويشترط لهذا الإعفاء ما يلى:

١. أن يتقدم صاحب العينة بطلب إعفاء للمأمورية المختصة.
٢. إن يقدم شهادة من معمل حكومى تفيد إتمام التحليل واستهلاك العينة أو جزء منها فى التحليل.
٣. لا يعفى من العينة إلا الجزء المستهلك فقط.

رابعا: الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أى صفقة تجارية:

يقضى البند الثانى من المادة (٢٧) من القانون بإعفاء الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أية صفقة تجارية مثل الميداليات والجوائز الرياضية والعلمية.

ويشترط لهذا الإعفاء ما يلى:

١. أن يتقدم صاحب هذه المتعلقات بطلب الإعفاء الى مصلحة الضرائب مرفقاً به ما يفيد الآتى:
   - أن هذه المتعلقات شخصية.
   - التعهد بعدم التصرف فيها خلال الفترة القانونية.
   - إثبات الحصول عليها فى مسابقة رياضية أو علمية أو دينية معترف بها.
٢. أن يقدم صاحب هذه المتعلقات شهادة من الجهة الإدارية المختصة بما يفيد المعلومات السابقة.

خامساً: المهمات التى ترد من الخارج دون قيمة:

يقضى البند الثالث من المادة (٢٧) من القانون بإعفاء المهمات التى ترد من الخارج دون قيمة، بدل تالف أو ناقص عن رسائل سبق توريدها وحصلت الضريبة عليها فى حينها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك.

عند استيراد هذه الرسائل يتم تحصيل ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركى. فإذا تبين بعد ذلك وجود كمية تالفة أو نقص فى الكمية وقام المستورد بطلب غيرها، فتعفى الكمية الواردة كبدل تالف أو ناقص من الضريبة باعتبار أنه سبق سداد الضريبة عنها كاملة عند ورود الرسالة الأصلية.

سادساً: الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج:

يقضى البند الرابع من المادة (٢٧) من القانون والبند الثالث من المادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية بإعفاء الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج من السلع المحلية أو الأجنبية بنفس قيمة الإعفاء الجمركى وفقاً لأحكام قانون الجمارك.

سابعاً: الأشياء التى صدرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها:

بقضى البند الخامس من المادة (٢٧) من القانون بإعفاء الأشياء التى تم سداد الضريبة عليها وصدرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك.ومن أمثلة ذلك السيارات التى يصطحبها أصحابها الى الخارج ثم يعودون بها مرة أخرى.

ثامناً: الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة:

يقضى البند الأول من المادة (٢٨) من القانون بأنه يجوز بقرار من الوزير إعفاء بعض السلع التى يحصل عليها الجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية على سبيل الهبات والتبرعات والهدايا. ويلاحظ أن هذا الإعفاء جوازي لوزير المالية وحده طبقاً لما يراه

تاسعاً: ما تستورده المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي:

يقضى البند الثانى من المادة (٢٨) من القانون بأنه يجوز من الوزير إعفاء ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمى.

ويلاحظ على هذا الإعفاء ما يلى:

- أنه جوازى لوزير المالية وحده.
- يشترط أن تستخدم السلع فى الأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية.
- الاستيراد يتم عن طريق المعاهد العلمية بنفسها.

عاشراً: إعفاءات مقررة للجهات المسئولة عن الدفاع والأمن القومى:

تقضى المادة (٢٩) من القانون بأن يعفى من الضريبة كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعنية فى هذا القانون اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومى وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجهزة الداخلة فى تصنيعها.

ويسرى هذا الإعفاء على احتياجات كل من الجهات التالية واللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومى: -

- وزارة الدفاع. - هيئة الأمن القومى.
- الشركات والوحدات والهيئات التابعة لوزارة الإنتاج الحربي.
- وزارة الداخلية.
- الهيئة العربية للتصنيع.

حادي عشر: الإعفاءات التى تخص سلعاً بذاتها:

أضيفت ضمن تعديلات القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ بعض السلع المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات على سبيل الحصر وهى ما يلى:

١. منتجات صناعة الألبان والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو اكثر من عناصره الطبيعية.
٢. الزيوت النباتية (مدعومة) للطعام، ثابتة، سائلة، أو جامدة أو منقاة، أو مكررة.
٣. منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج.
٤. المحضرات والأصناف المحفوظة أو المصنعة أو المجهزة من اللحوم.
٥. المحضرات والأصناف المحفوظة أو المجهزة من الأسماك فيما عدا الكفيار وأبداله والأسماك المدخنة.
٦. الخضر والفواكه والبقول والحبوب والملح والتوابل المجهزة والمعبأة أو المعلبة الطازجة أو المجمدة أو المحفوظة عدا المستورد منها.
٧. الحلاوة الطحينية والطحينة.
٨. المأكولات التى تصنعها وتبيعها المطاعم والمحال غير السياحية للمستهلك النهائى مباشرة.
٩. الخبز المسعر بجميع أنواعه (المسعر والغير مسعر).

١٠. الغاز الطبيعي وغاز البوتين (البوتاجاز) وان كان معبأة فى عبوات مهيأة للبيع بالتجزئة.
١١. بقايا ونفايات صناعة الأغذية، أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك (محضرات علفية) فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسماك الزينة.
١٢. الكساء الشعبى الذى تقوم بتوزيعه وزارة التموين والتجارة الداخلية.
١٣. عجائن الورق، نفايات ورق وورق مقوى، مصنوعات قديمة من ورق وورق مقوى صالح فقط لصنع الورق.
١٤. ورق صحف وورق طباعة وكتابة.
١٥. الكتب، والمذكرات الجامعية.
١٦. الصحف والمجلات.
١٧. المكرونة المصنعة من الدقيق العادى.
١٨. الذهب الخام.
١٩. العسل الأسود.
٢٠. اسماك الرنجة المدخنة. .
٢١. الطائرات المدنية ومحركاتها وأجزاؤها ومكوناتها وقطع غيارها والمعدات اللازمة لاستخدامها ، وكذلك الخدمات التى تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية.

الفصل الخامس

التنظيم المحاسبي

للضريبة العامة على المبيعات

الزم قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية المكلفون على جميع فئاتهم بإمساك العديد من المستندات والدفاتر والسجلات اللازمة للمحاسبة عن الضريبة العامة على المبيعات، وقد قدمت اللائحة التنفيذية العديد من الشروط المرتبطة بتلك المستندات أو الدفاتر.

وكذلك ألزمت المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة وكذلك تقديم إقرارات شهرية عن الضريبة المستحقة والالتزام بتحصيل الضريبة وأدائها للمصلحة.

ويتناول هذا الفصل بالدراسة والتحليل كل من الفواتير والإقرارات الضريبية وكذلك الدفاتر والسجلات وكيفية المعالجة المحاسبية للضريبة العامة على المبيعات ونظم محاسبة تجارة التجزئة ثم إجراءات تحصيل وتوريد الضريبة.

الفواتير الضريبية

الفواتير الضريبية لها دور هام فى نظام ضرائب المبيعات حيث يتم ضبط وإحكام الرقابة على المبيعات على مبيعات المسجلين ، وعن طريقها أيضا يتم التحقق بما يجرونه من خصومات من الضرائب السابق لهم سدادها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار، ويمكن التمييز بين **نوعين** من الفواتير:

أولاً: الفواتير الضريبية:

يقصد بالفاتورة الضريبية بأنها تلك الفاتورة التى تعد وفقاً للنموذج الذى يصدر به قرار من رئيس المصلحة وقد أطلق المشرع الضريبى هذا المصطلح "**الفاتورة الضريبية**" حتى تتفق فاتورة البيع مع وجهة النظر الضريبية صراحة.

تعد الفواتير الضريبية من المستندات ذات الأهمية فى نظام الضريبة العامة على المبيعات حيث أنها تسجل كل عملية بيع للسلع والخدمات ، كما تثبت العبء الضريبى الواقع على البائعين ، وقيمة مبلغ الخصم المسموح به للمشترين المسجلين ، فالفواتير الضريبية لها دور مزدوج ، إذ تعد دليلاً على مديونية البائع بقيمة الضريبة لمصلحة الضرائب على المبيعات ، ودائنية المشترى للمصلحة بهذه القيمة وحقه فى خصمها من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته ولا يحق لغير المسجلين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات إصدار فاتورة ضريبية.

وقد تضمنت المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون الشروط التى يجب توافرها فى الفواتير الضريبية :

١. أن تكون الفواتير من أصل وصورة حيث يسلم الأصل الى المشترى وتحفظ الصورة لدى المسجل.
٢. يتعين ان تكون الفواتير مرقمة بأرقام مسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها.
٣. تتضمن الفاتورة الضريبية التى يعدها المسجلون البيانات التالية:
   - رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها.
   - اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل.
   - اسم المشترى وعنوانه ورقم تسجيل المشترى أن كان المشترى مسجلاً أو معروفاً.

- بيان السلعة أو الخدمة المباعة وقيمتها وقيمة الضريبة المقررة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة.

٤. يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك لدى المسجل أولاً بأول.

٥. يجب الاحتفاظ بصورة الفواتير لمدة ثلاثة سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التى أجرى فيها القيد بالسجلات تطبيقاً لنص المادة (١٥) من القانون.

ثانياً: فواتير المستهلك النهائي:

هى الفواتير التى يصدرها غالباً تجار التجزئة لتسجيل مبيعاتهم الى الأشخاص غير المسجلين الذين يمثلون فى الغالب المستهلكين النهائيين، ويمكن أن يوضح على هذه الفواتير الثمن شاملاً ضريبة المبيعات. وقد أكد على ذلك نص المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون والتى نصت على ما يلى:-

" ... يلتزم بتحرير فاتورة ضريبية عند البيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة وله فى حالات البيع لغير مسجل ان يحرر الفاتورة موضحاً بها إجمالي قيمة السلعة أو الخدمة المباعة شاملة الضريبة ".

وقد أجازت اللائحة التنفيذية للقانون لرئيس المصلحة بالنسبة لتجار التجزئة الذين يتعذر عليهم إصدار فاتورة ضريبية عن كل عملية بيع وضع نظم مبسطة لأغراض حساب ضريبة المبيعات بما فى ذلك عدم إصدار فواتير ضريبية إلا عند طلبها من المشترى.

هذا وللجمعيات التعاونية والجمعيات التى تتبعها أسر منتجة والتى تقوم بشراء مستلزمات الإنتاج وبيعها لأعضائها من الحرفيين، وأصحاب الورش، والمصانع الصغيرة، والأسر المنتجة المسجلين، أن تحرر بياناً للعضو مع فاتورة

البيع يوضح فيه أن مستلزمات الإنتاج مشتراة من منتجين أو مستوردين مسجلين وسبق للجمعية سداد ضريبة المبيعات عنها وقيمتها وفئة الضريبة المقررة عليها بموجب فاتورة ضريبية.

ويعتبر هذا البيان للأعضاء المسجلين مستنداً لخصم الضريبة السابق سدادها على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم وفقاً لأحكام القانون.

وجدير بالذكر أن الالتزام ببيان ضريبة المبيعات منفصلة عن الثمن ينصب على المنتجين الصناعيين والمستوردين، ومؤدو الخدمات الخاضعة للضريبة ، وتجار الجملة.

أما بالنسبة لتجار التجزئة الذين يتعاملون فى سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية ، فإن ثمن بيع السلع الخاضعة للضريبة يشمل عنصر الضريبة، كذلك يحظر على أى شخص غير مسجل أن يصدر فاتورة مبيناً بها أى مبلغ يفهم على أنه ضريبة مبيعات.

ولقد اعتبر المشرع المسجل الذى لا يصدر فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات المختلفة الخاضعة للضريبة وكذلك قيام غير المسجل بإصدار فواتير محملة بالضريبة بمثابة تهرب ويعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها بالقانون .

الدفاتر والسجلات

تنص المادة (١٥) من القانون على ما يلى:

" يلتزم المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التى يقوم بها، ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات لمدة ثلاثة سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التى أجرى فيها القيد بالسجلات ".

وقد تناولت اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات التى يلتزم المسجل بإمساكها والبيانات التى يتعين إثباتها فيها والمستندات التى يجب الاحتفاظ بها. والحسابات والسجلات التى يجب على كل مسجل إمساكها في ضوء الظروف الخاصة بكل منهم وفى ضوء حجم مبيعاته.

ويمكن إبراز ذلك على النحو التالى:

أولاً: الدفاتر والسجلات الإلزامية:

أشارت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية الى نوعين من الدفاتر والسجلات التى يلتزم بإمساكها المسجلين هما:

١. دفاتر وسجلات محاسبية.

٢. دفتر خاص إحصائي.

(١) الدفاتر والسجلات المحاسبية:

نصت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى:

" ... يلتزم المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التى يقوم بها وهى:

أ. **دفتر المشتريات**، يتضمن بيانات فواتير الشراء أو شهادات الإجراءات الجمركية، ويستخدم لتسجيل مشتريات المسجل سواء كانت خاضعة للضريبة أو معفاة منها ويتضمن المشتريات المحلية والمستوردة.

ب. **دفتر المبيعات**، يتضمن بيانات الفواتير الضريبية المحررة للمبيعات من السلع والخدمات.

ج. **بيان المردودات**، ويتضمن بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المرتدة من واقع إشعارات الخصم والإضافة.

د. **بيان الصادرات،** ويتضمن بيانات رسائل الصادر بما فى ذلك رقم شهادة الصادر الجمركية وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول.

هـ. **دفتر اليومية الأصلى** ، يلزم بإمساكه المسجل الذى تجاوز رأسماله المستثمر ٢٠ ألف جنيه.

و. **دفتر الجرد** ، يلزم بإمساكه المسجل الذى تجاوز رأسماله ٢٠ ألف جنيه.

ز. **سجل المخازن** ويقيد به حركة المخزون أولاً بأول .

وبخصوص التاجر الذى يتبع أحد نظم التجزئة فعليه إمساك الدفاتر الآتية:-

١٠. دفتر المشتريات.

١١. دفتر المتحصلات اليومية.

١٢. دفتر ملخص الضريبة على المبيعات.

(٢) دفتر خاص إحصائى (دفتر ملخص الضريبة على المبيعات):

يشمل هذا الدفتر البيانات التالية:

أ. بيان إجمالي قيمة المبيعات وإجمالي قيمة المشتريات بدون الضريبة.

ب. إجمالي الضريبة على المبيعات التى حملها على مبيعاته وكذلك على مبيعات الاستعمال الشخصي أو الخاص أو التصرفات الأخرى عن كل فترة ضريبية على حده.

ج. إجمالي الضريبة على المشتريات (المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار) القابلة للخصم.

د. قيمة التسويات من واقع إشعارات الخصم والإضافة.

هـ. الضريبة المطلوب سدادها من المسجل عن كل فترة ضريبية بعد الخصم.

ثانياً: الدفاتر والسجلات التى يلتزم بها منتجي السلع المحددة بالجدول رقم(١):

نصت المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى:

" على كل مسجل يقوم بإنتاج سلعة من السلع المحددة بالجدول رقم (١) ان يمسك الدفاتر والسجلات الآتية:

١. دفتر لإثبات المواد الأولية الداخلة فى إنتاج السلع الخاضعة للضريبة.

٢. دفتر لقيد بيانات السلع المنتجة وكذلك العمليات التى يقوم بها.

ثالثاً: البيانات والملفات الخاصة بالحاسب الإلكتروني:

نصت الفقرة الثالثة من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية على ما يلى:

" وفى حالة استخدام المسجل لأنظمة الحاسب الآلي يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر ".

رابعاً: قوائم البيانات "شريط آلة تسجيل النقد":

أشارت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون الى أن يعتد بقوائم البيانات " شريط آلة تسجيل النقد " التى تتعلق بمقدار الضريبة فى حالة استخدام المسجل ماكينات تسجيل النقدية أو أجهزة البيع الإلكتروني على أن يصدر رئيس المصلحة القواعد والإجراءات التى تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها.

الشروط الواجب توافرها فى الدفاتر والسجلات:

تطبيقاً لنص المادة (١٥) من القانون، ووفقاً لنص المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية للقانون، تتضح الشروط والاعتبارات التى يجب توافرها فى الدفاتر والسجلات التى يلتزم المسجل بإمساكها وهى:

أ. يجب أن تكون الدفاتر والسجلات المحاسبية منتظمة يسجل فيها أولا بأول العمليات التى يقوم بها.

ب. يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التى أجرى فيها القيد بالسجلات.
ج. يجب أن تكون صفحات كل دفتر من الدفاتر والسجلات خالية من أى فراغ أو كتابة فى الحواشي.
د. يجب آن تكون القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات مؤيدة بمستندات حقيقية ومحفوظة بطريقة منظمة يسهل معها ضبط العمليات ومراجعة القيود المحاسبية بالشكل الذى يكفل لمسئولي المصلحة التحقق من قيمة وعاء الضريبة.
هـ. يجب أن تكون الدفاتر أمينة تعبر بصدق عن نشاط المسجل، حيث لا تعتبر نظامية الدفاتر، ولا التأييد بالمستندات دليل على أمانة الدفاتر.

ملخص الضريبة العامة على المبيعات:

الهدف من ملخص الضريبة العامة على المبيعات هو إظهار التسوية اللازمة المرتبطة بتحديد مبالغ الضرائب على المبيعات التى يجب على المسجل أن يقوم بدفعها وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات فى إقراره الشهرى، كذلك تحديد مبالغ الضرائب على المبيعات التى يكون للمسجل الحق فى استردادها.

ويتكون هذا الملخص من ثلاثة أجزاء هما:

الجزء الأول: جزء المبيعات.

الجزء الثانى: جزء المشتريات.

الجزء الثالث: جزء بيان الضريبة.

وفيما يلى نتناول بالشرح هذه الأجزاء بالتفصيل:

الجزء الأول: جزء المبيعات:

يهدف هذا الجزء الى بيان الضريبة المستحقة على المبيعات، ويتم الوصول إليها عن طريق تحديد العناصر التالية:

(١) **إجمالي قيمة المبيعات**... يتم إدراج مبيعات المسجل عن الشهر (شهر المحاسبة) من السلع الخاضعة للضريبة قبل إضافة الضريبة،وذلك أمام فئة الضريبة التى تخضع لها السلع، بمعنى أن السلع التى تخضع لفئة ١٠٪ توضع أمام فئة ١٠٪، والسلع التى تخضع لفئة ٢٥٪ توضع أمام فئة ٢٥٪ وهكذا.

(٢) **إجمالي قيمة الضرائب على المبيعات**... وهى قيمة الضريبة المحسوبة على المبيعات من السلع وذلك بضرب قيمة المبيعات من كل سلعة فى فئة الضريبة الخاصة بها.

(٣) **التسويات (الخصم أو الإضافة)**... أى التغيرات التى تطرأ على قيمة المبيعات وبالتالى على قيمة الضريبة المحسوبة على المبيعات:

أ. **الخصم**، أى نقص فى قيمة المبيعات لأى سبب مما يستوجب معه استبعاد قيمة الضريبة المحصلة عن هذا النقص من إجمالى قيمة الضريبة على المبيعات مثل:

- مردودات المبيعات.
- التخفيض فى القيمة بسبب تغير فى شروط البيع.
- البيع بسعر أعلى من السعر الحقيقى بطريق الخطأ.

ب. **الإضافة**، أى زيادة فى قيمة المبيعات لأى سبب مما يستوجب معه إضافة قيمة الضريبة المحصلة عن هذه الزيادة الى إجمالى قيمة الضريبة على المبيعات مثل:

- الزيادة فى القيمة بسبب تغير فى شروط البيع.
- البيع بسعر أقل من السعر الحقيقى بطريق الخطأ.

(٤) **الضريبة المستحقة على المبيعات**... تضاف نتيجة التسويات سالفة الذكر، إذا كانت بالموجب (+) الى رقم إجمالى الضريبة على المبيعات، أو طرحها إذا كانت بالسالب (-) ويكون الناتج هو الضريبة المستحقة على المبيعات.

الجزء الثانى: جزء المشتريات:

يهدف هذا الجزء الى بيان الضريبة المدفوعة على المشتريات (المدخلات، المشتريات بغرض البيع، الآلات والمعدات الواردة للعملية الإنتاجية) القابلة للخصم، ويتم الوصول الى الضريبة واجبة الخصم عن طريق تحديد العناصر التالية:

(١) **إجمالى قيمة المشتريات**... تنقسم المشتريات لأغراض حساب ضريبة المبيعات الى ثلاثة أقسام:

أ. **معفاة،** وتشمل قيمة المشتريات من السلع المعفاة من الضريبة.

ب. **غير قابلة للخصم الضريبى،** وتشمل قيمة المشتريات من السلع الغير قابلة للخصم (لعدم توافر شروط الخصم الضريبى).

ج. **قابلة للخصم الضريبى،** وتشمل قيمة المشتريات من السلع القابلة للخصم (التي ينطبق عليها قواعد الخصم الضريبى).

ومجموع قيم هذه المشتريات يمثل إجمالى قيمة المشتريات.

(٢) **إجمالى الضرائب المدفوعة على المشتريات**... وهى قيمة الضريبة المدفوعة على المشتريات "القابلة للخصم الضريبى" وذلك من خلال ضرب قيمة المشتريات من كل سلعة فى فئة الضريبة الخاصة بها.

(٣) التسويات الضريبية (الخصم أو الإضافة)... أى التغيرات التى تطرأ على قيمة المشتريات وبالتالى على قيمة الضريبة المدفوعة عليها:

أ. **الخصم،** النقص فى قيمة المشتريات لأى سبب مما يستوجب معه استبعاد الضريبة المدفوعة عن هذا النقص من إجمالى الضرائب المدفوعة على المشتريات مثل:

- مردودات المشتريات.
- الشراء بسعر أعلى من السعر الحقيقى بطريق الخطأ.
- التخفيض فى قيمة المشتريات بسبب تغير فى شروط الشراء.
- عجز أو تلف فى المدخلات من المشتريات (لم تدخل فى الإنتاج).

ب. **الإضافة،** الزيادة فى قيمة المشتريات لأى سبب يستوجب معها إضافة الضريبة المدفوعة عن هذه الزيادة الى إجمالى الضرائب المدفوعة على المشتريات مثل:

- الشراء بسعر أقل من السعر الحقيقى بطريق الخطأ.
- الزيادة فى قيمة المشتريات بسبب تغير فى شروط الشراء.

(٤) الضريبة المدفوعة على المشتريات (واجبة الخصم)... تضاف نتيجة التسويات سالفة الذكر إذا كانت بالموجب (+) الى إجمالى الضرائب المدفوعة على المشتريات، أو طرحها إذا كانت بالسالب (-) ويكون الناتج هو الضريبة المدفوعة على المشتريات والواجبة الخصم.

الجزء الثالث: جزء بيان الضريبة:

يهدف هذا الجزء الى بيان الضريبة واجبة السداد ويتم الوصول إليها من خلال الخطوات التالية:

(١) **حساب الضريبة المستحقة**... وهى عبارة عن ناتج طرح الضريبة المستحقة على المبيعات فى جزء المبيعات السابق بيانه والضريبة المدفوعة على المشتريات (المدخلات) واجبة الخصم فى جزء المشتريات السابق بيانه. وإذا كانت الضريبة المخصومة أكبر توضع إشارة سالبة – دلالة على دائنية هذا الشهر.

(٢) **حساب الضريبة واجبة السداد**... وذلك عن طريق إضافة رصيد حساب جارى مصلحة الضرائب أول المدة (أول الشهر) إذا كان الرصيد دائن على الضريبة المستحقة، أو يتم طرح هذا الرصيد إذا كان الرصيد مدين.

وفيما يلى **نموذج** لملخص الضريبة العامة على المبيعات:

البيـــــــان	القيمة بدون ضريبة		الضريبة	
	جزئى	كلى	جزئى	كلى
(١) المبيعات :				
٥٪	×		×	
١٠٪	×		×	
٢٥٪	×		×	
صفر ٪	×		—	
معفاة	×	××	—	××
+ تسويات ضريبية		××		××
صافى المبيعات/الضريبة على المبيعات		×××		××[1]
(٢) المشتريات :				
معفاة	×			
غير قابلة للخصم	×			
قابلة للخصم	×	××	×	××
+ تسويات ضريبية		××		××
صافى المشتريات/الضريبة واجبة الخصم		×××		××[2]
(٣) الضريبة المستحقة (١ - ٢)				
+ رصيد ح/ جارى مصلحة الضرائب				××
الضريبة واجبة السداد				××

مثـــال:

فيما يلى بيانات أحد المصانع المسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر ديسمبر ٢٠٠٣:

(١) بلغت جملة مبيعاته خلال الشهر ٥٠٠٠٠٠ج بياناتها كالتالى:

٢٠٠٠٠٠ج من السلعة **س** خاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪.

١٥٠٠٠٠ج من السلعة **ص** خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪.

١٥٠٠٠٠ج من السلعة **ع** معفاة من الضريبة.

(٢) بلغت مردودات المبيعات خلال الشهر ٢٠٠٠٠ج من السلعة **س**، ١٢٠٠٠ج من السلعة **ع**.

(٣) بلغت جملة مشترياته من المدخلات خلال الشهر ٣٠٠٠٠٠ج بياناتها كالتالى:

١٤٠٠٠٠ج مدخلات خاضعة للضريبة مشتراة من بائع مسجل استخدمت فى إنتاج السلعة **س** (منها ٢٠٠٠٠ج من السلع الواردة فى الجدول رقم (١)).

٩٠٠٠٠ج مدخلات خاضعة للضريبة استخدمت فى إنتاج السلعة **ص** ومن غير السلع الواردة فى الجدول (١) (منها ١٥٠٠٠ج من بائع غير مسجل).

٧٠٠٠٠ج مدخلات معفاة من الضريبة استخدمت فى إنتاج السلعة **ع**.

(٤) مردودات المشتريات كما يلى:

٥٠٠٠ج من المدخلات المستخدمة فى السلعة **س** من غير السلع الواردة فى الجدول (١).

٢٠٠٠ج من مدخلات السلعة **ص** من بائع غير مسجل.

٣٠٠٠ج من مدخلات السلعة **ع**.

فإذا علمت ما يلى:

أ. السلع المباعة من غير السلع الواردة فى الجدول (١).

ب. سعر ضريبة المبيعات على المدخلات ١٠٪.

المطلوب:

ثالثاً: إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات علماً بأن رصيد حساب جارى مصلحة الضرائب فى أول الشهر ٤٠٠٠ج (مدين) .

الحــل

تمهيد للحل:

(١) الضريبة العامة على المبيعات:

	القيمة	الضريبة
السلعة س ٢٥٪	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
السلعة ص ١٠٪	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠
السلعة ع معفاة	١٥٠٠٠٠	—
	٥٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠

(٢) التسويات الضريبية للمبيعات:

	القيمة	الضريبة
مردودات مبيعات السلعة س (٢٥٪)	٢٠٠٠٠	(٥٠٠٠)
مردودات مبيعات السلعة ع (معفاة)	١٢٠٠٠	—
الإجمالى	(٣٢٠٠٠)	(٥٠٠٠)

(٣) التسويات الضريبية للمشتريات:

	القيمة	الضريبة
مردودات مشتريات من مدخلات السلعة س	(٥٠٠٠)	(٥٠٠)
مردودات مشتريات من مدخلات السلعة ص	(٢٠٠٠)	—
مردودات مشتريات من مدخلات السلعة ع	(٣٠٠٠)	—
الإجمالى	(١٠٠٠٠)	(٥٠٠)

ملخص الضريبة العامة على المبيعات:

بيان	القيمة بدون الضريبة - جزئى	القيمة بدون الضريبة - كلى	الضريبة - جزئى	الضريبة - كلى
(١) المبيعات:				
٥٪	—			
١٠٪ السلعة ص	١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠	
٢٥٪ السلعة س	٢٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	
صفر	—		—	
معفاة السلعة ع	١٥٠٠٠٠		—	
		٥٠٠٠٠٠		٦٥٠٠٠
(-) تسويات ضريبية		(٣٢٠٠٠)		(٥٠٠٠)
صافى المبيعات/الضريبةعلى المبيعات		٤٦٨٠٠٠		٦٠٠٠٠[١]

البيان				
(٢) المشتريات:				
معفاة	٧٠٠٠٠			
غير قابلة للخصم الضريبى:				
- مشتراة من بائع غير مسجل	١٥٠٠٠			
- واردة فى الجدول (١)	٢٠٠٠٠			
قابلة للخصم الضريبى:				
- مشتراة من بائع مسجل	١٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠	
- غير واردة فى الجدول (١)	٧٥٠٠٠		٧٥٠٠	
		٣٠٠٠٠٠		١٩٥٠٠
(-) تسويات ضريبية:		(١٠٠٠٠)		(٥٠٠)
صافىالمشتريات/الضريبةالمخصومة		٢٩٠٠٠٠		١٩٠٠٠(٢)
(٣) الضريبة المستحقة(١) - (٢)				٤١٠٠٠
+رصيد–/ جارى مصلحة الضرائب				(٤٠٠٠)
الضريبة واجبة السداد				٣٧٠٠٠

نظم محاسبة تجارة التجزئة

كما سبق ذكره قد ألزم القانون المسجلين بإصدار فواتير ضريبية عن كل صفقة بيع لسلع خاضعة للضريبة ، وذلك لأهمية الفاتورة الضريبية باعتبارها – كما

سبق ذكره – تسجل كل عملية بيع للسلع أو الخدمات ، كما تثبت العبء الضريبى الواقع على البائعين ، وقيمة مبلغ الخصم المصرح به للمشترين المسجلين.

لذلك فإنه فى حالة قيام التجار بالالتزام بالنظام الذى يقرره القانون سوف يكونوا مطالبين بإصدار فواتير ضريبية فإذا وجد تاجر فى استطاعته ذلك فيكون ملتزماً بتنفيذ كافة أحكام القانون.

ولكن المشكلة تظهر بالنسبة لتجارة التجزئة ونسبة كبيرة منهم إما انهم من صغار التجار أو يتاجرون فى عدد غير محدود من السلع وعدد معاملاتهم كبيرة ويصعب عليهم إصدار فواتير فى كثير من الأحيان.

لذلك قامت مصلحة الضرائب على المبيعات بوضع نظم مبسطة لحساب الضريبة على المبيعات بالنسبة لتجارة التجزئة ، وهذه النظم لا تخل بالقواعد الأساسية فى المحاسبة على الضريبة على المبيعات ، وفى جميع الأحوال لا يمكن لتاجر التجزئة اتباع أى من النظم إلا بعد الحصول على موافقة صريحة من المصلحة ويجب ان تكون تلك الموافقة عند بدء تسجيل التاجر ، كما يلزم حصوله على موافقة المصلحة عند تغيير النظام.

وتستخدم تلك النظم للمحاسبة على ضريبة المبيعات (المخرجات) على تجارة التجزئة فقط ، أما تاجر الجملة يلتزم بتطبيق أحكام القانون من حيث إصدار فواتير ضريبية ، وإمساك السجلات والدفاتر التى يتطلبها القانون وغير ذلك من الالتزامات. بمعنى أن التاجر الذى يتعامل فى تجارة تجزئة وجملة معاً لا يجوز له اتباع تلك النظم فى تجارة الجملة.

ولأغراض هذه النظم يعد تاجر للتجزئة كل من يبيع أو يورد سلعاً و/أو يؤدى خدمة خاضعة للضريبة للمستهلك مباشرة.

النظم الخاصة بتجارة التجزئة:

هذه النظم عبارة عن أسلوب لحساب ضريبة المبيعات المستحقة على مبيعات تاجر التجزئة ، وذلك فى حالة تعذر إصدار فواتير عن كل عملية بيع ، حيث أن سعر البيع سيكون شاملاً للضريبة مع الاحتفاظ بالفواتير الضريبية والسجلات الخاصة بالمشتريات لحساب الضريبة الواجبة الخصم وقد أقرت مصلحة الضرائب على المبيعات ثلاثة أنظمة لمحاسبة تجارة التجزئة :-

النظام رقم (١) :

هو نظام خاص لمن يتعامل فى سلع أو خدمات خاضعة لفئة ضريبية واحدة فقط ولا يتطلب سوى تطبيق معامل الضريبة فى إجمالى المتحصلات اليومية ، ويتم استخدامه بواسطة تاجر التجزئة الذى:

- يتعامل فى سلع أو خدمات خاضعة لفئة ضريبية واحدة.
- ويطبق فى حالة القيام ببيع خدمة أو سلعة خاضعة للضريبة مصنعة ذاتياً لبيعها للجمهور مباشرة.

النظام رقم (٢) :

هو نظام خاص لمن يتعامل فى سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بأكثر من فئة ضريبية ويمكن الفصل بين متحصلات كل فئة ، ويتم استخدامه بواسطة تاجر التجزئة فى حالة :

- إذا كان يتعامل فى سلع أو خدمات خاضعة لأكثر من فئة ضريبية.
- إذا كان من الممكن الفصل بين المتحصلات اليومية عند البيع لكل فئة.

- ويطبق أيضاً فى حالة بيع خدمات خاضعة للضريبة أو سلع مصنعة ذاتياً للجمهور مباشرة.

النظام رقم (٣) :

هو نظام خاص لمن يتعامل فى سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية ويصعب الفصل بين متحصلات كل فئة ، فهو يعتمد على توزيع إجمالى المتحصلات بنسبة قيمة المشتريات شاملة الضريبة لكل فئة.

ويتم استخدامه بواسطة تاجر التجزئة فى حالة :

- إذا كان يتعامل فى سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية.
- عدم إمكانية الفصل بين المتحصلات اليومية لكل فئة ضريبية.
- لا يطبق هذا النظام فى حالة بيع خدمات أو سلع مصنعة ذاتياً للمستهلك مباشرة.

وفى هذا النظام يلزم إجراء تسوية سنوية تتم عند حساب الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية الأخيرة من السنة لمعالجة أى فروق من الضريبة المسددة خلال العام سواء بالزيادة أو النقص.

السمات المشتركة لنظم التجزئة الثلاثة :

تتمثل السمات المشتركة لنظم المحاسبة الضريبية لتجارة التجزئة فى الأتى :

١. الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات التالية :
   - دفتر المشتريات.
   - دفتر المتحصلات اليومية.
   - دفتر ملخص ضريبة المبيعات.
٢. الاحتفاظ بفواتير المشتريات والأوراق والمستندات التى تم على أساسها احتساب الضريبة لمدة ثلاث سنوات تالية لسنة القيد.

٣. الالتزام بتقديم الإقرار الشهرى الذى يتم ملء بياناته من خلال السجلات والدفاتر.
٤. تستخدم نظم التجزئة فقط لمبيعات تجارة التجزئة أما أية مبيعات أخرى فيستخدم بشأنها النظام الأصلى للقانون من إمساك سجلات ودفاتر قانونية منتظمة وإصدار فواتير مبيعات موضحاً بها الضريبة المستحقة.
٥. لا تخل نظم التجزئة بالقواعد الأساسية فيما يتعلق بخصم الضريبة السابق سدادها بموجب فواتير المشتريات الضريبية.
٦. يلزم حصول تاجر التجزئة على موافقة المصلحة على النظام الذى سيطبقة طبقاً لطبيعة نشاطه.
٧. لا يجوز لتاجر التجزئة تغيير النظام قبل مرور سنة على اتباعه ولكن من الممكن الرجوع الى المصلحة إذا لزم الأمر لبحث ما يمكن إجراؤه.
٨. عند بدء التطبيق وفقاً للقانون ١٧ لسنة ٢٠٠١ الخاص بالانتقال الى مرحلة التجارة أو تغيير النظام ، فعلى التاجر حصر المخزون السلعى ومعالجة هذا المخزون ضريبياً والإقرار عنه فى أول إقرار.
٩. سلع الجدول رقم (١) والسلع المعفاة غير الخاضعة والتى لا يحصل عنها ضريبة عند إعادة بيعها فى مرحلة التجزئة تعامل كسلع معفاة.
١٠. تعتمد كافة نظم التجزئة على إجمالى المتحصلات كأساس لحساب الضريبة ويلزم إمساك **سجل إجمالى المتحصلات** فى كل النظم.

دفتر المتحصلات اليومية :

هو بمثابة دفتر يومية يسجل فيه التاجر إجمالى الحصيلة اليومية (سواء من واقع الصندوق أو شريط ماكينة تسجيل النقدية) وفى نهاية الفترة الضريبية يتم

جمع كافة المتحصلات اليومية للوصول الى جملة المتحصلات خلال الفترة الضريبية. هذا ويجب الالتزام **بالقواعد** التالية عند تسجيل المتحصلات :-

١. أية مبالغ نقدية تسحب من المتحصلات مثل (إكراميات ، بقشيش ، مصاريف نقل ، أو أية مبالغ لأغراض خاصة أو شخصية) يتم قيدها بسجل إجمالى المتحصلات.
٢. المبالغ التى تصرف مقابل مردودات المبيعات تخصم من المتحصلات.
٣. فى حالة استخدام ماكينة تسجيل النقدية لا يجوز تخفيض المتحصلات بالسرقات التى تتم من الخزينة ولا يجوز تخفيض المتحصلات بأخطاء موظف الخزينة (صرف بواقي أكثر أو قبول مبالغ أقل).
٤. إذا تم تسليم بضاعة من سلع النشاط تسديداً لديون التاجر أو كهدايا يلزم إضافة قيمة هذه السلع الى المتحصلات.
٥. البيع بالتقسيط أو البيع الآجل يخرج عن هذا النظام ويطبق عليه النظام الأصلى ويتم قيد وتسجيل قيمة السلعة المباعة كاملاً وليس قيمة القسط فقط.
٦. فى حالة وجود خصم تجارى يتم تسجيل سعر البيع بعد الخصم طالما كان الخصم صحيح وحقيقي وطبقاً للسياسة البيعية للمنشأة.

حساب الضريبة وفقاً لنظم التجزئة :

يمكن تحديد الضريبة المحصلة على المبيعات خلال شهر المحاسبة وفقاً للآتى:

$$\text{الضريبة المحصلة على المبيعات} = \frac{\text{إجمالى المبالغ المحصلة} \times \text{فئة الضريبة}}{١٠٠ + \text{فئة الضريبة}}$$

وبمعنى آخر .. إجمالى المبالغ المحصلة × معامل الضريبة.

معامل الضريبة لكل فئة من فئات الضريبة :

يتم تحديد معامل الضريبة لكل فئة وفقاً للمعادلة الآتية :

$$\text{معامل الضريبة} = \frac{\text{فئة الضريبة}}{\text{١٠٠ + فئة الضريبة}}$$

وهذا المعامل يستخدم فى حساب ضريبة المخرجات (المبيعات) من المتحصلات شاملة الضريبة.

وعلى ذلك فمعامل الضريبة لفئات ضريبة المبيعات هو كالآتى:

* السلع والخدمات الخاضعة لفئة ٥٪ = $\frac{٥}{١٠٥} = \frac{١}{٢١}$

السلع والخدمات الخاضعة لفئة ١٠٪ = $\frac{١٠}{١١٠} = \frac{١}{١١}$

* السلع والخدمات الخاضعة لفئة ٢٥٪ = $\frac{٢٥}{١٢٥} = \frac{١}{٥}$

حساب الضريبة على مبيعات التجزئة:

فيما يلى أمثلة تطبيقية عن كيفية حساب الضريبة وفقاً لنظم التجزئة المختلفة :

أولاً: حساب الضريبة على مبيعات التجزئة للنظام رقم (١):

مثـــال:

تاجر تجزئة يبيع سلعاً خاضعة للضريبة بفئة ١٠٪ ويصعب عليـــه فـــصل الضريبة فى كل حالة بيع ، وكانت جملة المبالغ المحصلة عن مبيعاته خلال الـــشهر

شاملة الضريبة ٦٦٠٠ج وجملة مشترياته خلال الشهر ٥٠٠٠ج تخضع للضريبة بسعر ١٠٪ والمطلوب حساب الضريبة واجبة السداد.

الحـــل:

الضريبة المحصلة عند البيع = إجمالى المبالغ المحصلة × معامل الضريبة

= ٦٦٠٠ × ١/١١ = ٦٠٠ج

الضريبة المسددة على المشتريات = ٥٠٠٠ × ١٠٪ = ٥٠٠ج

اذا الضريبة الواجب سدادها = ٦٠٠ – ٥٠٠ = ١٠٠ج

ملحوظة: إذا تم بيع بعض السلع بموجب فواتير ضريبية (أى قيمة الضريبة واضحة بالفاتورة) فلا تدخل فى حساب قيمة المتحصلات اليومية وتضاف الى قيمة الضريبة الواجبة السداد ضمن الإقرار الضريبى.

مثـــال:

إذا فرض فى المثال السابق أنه قد تم بيع سلعاً بفواتير ضريبية وحصلت عليها ضريبة قدرها ١٠٠٠ج.

فتكون الضريبة المحصلة عند البيع والتى توضح فى الإقرار =

الضريبة المحصلة بفواتير ضريبية + الضريبة المحصلة عند البيع بنظام التجزئة

= ١٠٠٠ + ٦٠٠ = ١٦٠٠ج

الضريبة الواجبة السداد = الضريبة المحصلة على المبيعات – الضريبة المسددة على المشتريات = ١٦٠٠ – ٥٠٠ = ١١٠٠ج

ثانياً: حساب الضريبة على مبيعات التجزئة للنظام رقم (٢):

مثـــال:

تاجر يبيع سلعاً خاضعة للضريبة بفئتين مختلفتـــين ٥٪ ، ١٠٪ ويـــستطيع فصل المبالغ المحصلة شاملة الضريبة عن كل فئة ضريبية عند البيع وكانت جملـــة المبالغ المحصلة عن مبيعات تخضع بسعر ٥٪ ٤٥٠٠ج ومبيعات تخضع للـــضريبة بسعر ١٠٪ ٦٦٠٠ج علماً بأن اجمالى الضريبة المسددة علـــى مـــشتريات التـــاجر خلال الشهر والقابلة للخصم ٧٥٠ج والمطلوب حساب الضريبة واجبة السداد.

الحـــل:

الضريبة المحصلة عند البيع = إجمالى المبالغ المحصلة × معامل الضريبة

الضريبة المحصلة عند البيع لفئة ٥٪ = ٤٥٠٠ × $\frac{١}{٢١}$ = ٢١٤,٢ج

الضريبة المحصلة عند البيع لفئة ١٠٪ = ٦٦٠٠ × $\frac{١}{١١}$ = ٦٠٠ج

جملة الضريبة المحصلة ٨١٤,٢ج

الضريبة الواجب سدادها = الضريبة المحصلة عند البيع – الضريبة المسددة على المشتريات

= ٨١٤,٢ – ٧٥٠ = ٦٤,٢ج

ملحوظة: إذا تم بيع بعض السلع بموجب فواتير ضريبية فلا تدخل فى حساب قيمـــة المتحصلات اليومية وتضاف الى قيمة الضريبة الواجبـــة الـــسداد ضـــمن الإقـــرار الضريبى.

ثالثاً: حساب الضريبة على مبيعات التجزئة للنظام رقم (٣):

مثـــــال:

تاجر تجزئة يبيع سلع خاضعة للضريبة بعدة فئـــات ٥٪ ، ١٠٪ ، ٢٥٪ ، وسلع الجدول (١) وسلع معفاة ولا يستطيع فصل المبالغ المحصلة عـــن كـــل فئـــة ضريبية عند البيع وكانت جملة المبالغ المحصلة عند البيع خلال شهر المحاسبة لكل الفئات ١٨٠٠٠ج علماً بأن مشتريات التاجر كمل يلى:

الفئة	ثمن السلعة	الضريبة المسددة	اجمالى ثمن السلعة شاملة الضريبة
٥٪	٥٠٠٠	٢٥٠	٥٢٥٠
١٠٪	٣٠٠٠	٣٠٠	٣٣٠٠
٢٥٪	٤٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠٠
معفاة	١٠٠٠	-	-
سلع جدول (١)	١٠٠٠	-	-
الإجمالى	١٤٠٠٠	١٥٥٠	١٥٥٥٠

المطلوب: حساب الضريبة واجبة السداد.

الحـــــل:

الضريبة المحصلة على المبيعات لكل فئة

= اجمالى المبالغ المحصلة لكل الفئات× نسبة قيمة المشتريات شاملة الضريبة لكل فئة × معامل الضريبة للفئة

الضريبة المحصلة على المبيعات لفئة ٥٪ =

$$١٨٠٠٠ \times \frac{٥٢٥٠}{١٥٥٥٠} \times \frac{١}{٢١} = ٢٨٩,٣ج$$

الضريبة المحصلة على المبيعات لفئة ١٠٪ =

$$١٨٠٠٠ \times \frac{٣٣٠٠}{١٥٥٥٠} \times \frac{١}{١١} = ٣٤٧,٣ \text{ج}$$

الضريبة المحصلة على المبيعات لفئة ٢٥٪ =

$$١٨٠٠٠ \times \frac{٥٠٠٠}{١٥٥٥٠} \times \frac{١}{٥} = ١١٥٧,٥ \text{ج}$$

جملة الضريبة المحصلة عن المبيعات لكل الفئات = ١٧٩٤,١ج

الضريبة واجبة السداد = جملة الضريبة المحصلة – الضريبة المسددة على المشتريات

= ١٧٩٤ - ١٥٥٠ = ٢٤٤ج

ملحوظة: إذا تم بيع سلع بموجب فواتير ضريبية لا تدخل فى حساب المتحصلات اليومية وتضاف الى قيمة الضريبة الواجبة السداد ضمن الإقرار.

الإقرار الضريبي

يعرف الإقرار الضريبى بأنه عبارة عن بيان يقدم من المسجل الى مصلحة الضرائب على المبيعات، يتضمن بيانات عن المسجل أو المكلف بتوريد الضريبة وعن معاملاته تتخذ كأساس لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة والضريبة المستحقة.

وقد الزم المشرع الضريبى المسجل بتقديم إقراره الضريبى شهرياً عن الضريبة المستحقة عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة لها على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة.

والإقرار الضريبى له أهمية كبيرة فى مجال الضريبة العامة على المبيعات، فهو يُعد وسيلة هامة من وسائل الحصر، وكذلك يتخذ كأساس لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة، فضلاً عن أنه وسيلة هامة من وسائل تحصيل الضريبة المستحقة على المسجل المكلف بتوريدها، ولاشك فإن التزام المسجل بتقديم هذا الإقرار فى المواعيد القانونية سوف يجنبه التعرض الى أية جزاءات مرتبطة بذلك.

أولاً: الملتزمون بتقديم الإقرار الضريبى:

يلتزم بتقديم الإقرار الضريبى الى مصلحة الضرائب على المبيعات كل شخص طبيعى أو معنوى مسجل لدى المصلحة سواء كان هذا الشخص:

- منتجاً صناعياً أو تاجراً بلغت مبيعاته حد التسجيل.
- مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغ مقابلها حد التسجيل.
- مستورداً لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته.
- منتج سلع الجدول رقم (١) مهما كان حجم مبيعاته.
- وكيل التوزيع المسجل مهما كان حجم مبيعاته.

ويلتزم المسجل بتقديم الإقرار الضريبى ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة خلال شهر المحاسبة.

ثانياً: شكل الإقرار الضريبى:

تنص الفقرة الأولى والثانية من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية لقانون على ان يقدم كل مسجل الى مصلحة الضرائب على المبيعات المختصة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النماذج المعدة بواسطة مصلحة الضرائب وهما:

- نموذج رقم (١٠٠) ض.ع.م وذلك بالنسبة للسلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون.
- نموذج رقم (١٠) ض.ع.م وذلك بالنسبة للسلع والخدمات الأخرى الخاضعة للضريبة.

ثالثاً: توقيت تقديم الإقرار الضريبى:

تنص المادة (١٦) من القانون على إلزام المسجل بتقديم الإقرار خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة.

وقد أجازت المادة المذكورة لوزير المالية مد فترة الثلاثين يوماً بحسب الاحتياج. وفى هذا الشأن صدر قرار لوزير المالية (القرار رقم ١٩ لسنة ١٩٩١) جعل مهلة تقديم الإقرار لمدة الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة، على أن يقدم إقرار شهر أبريل وتؤدى الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يوليو.

وبخصوص السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون فيقدم عنها الإقرار فى خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاء شهر المحاسبة.

وقد نصت المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه يجوز لرئيس المصلحة أن يسمح لبعض المستوردين الذين يقومون بالاستيراد لمرة واحدة أو

مرتين فى السنة الاكتفاء بتقديم الإقرار فى الشهر الذى تتم فيه عملية الاستيراد إذا ما اقترنت بواقعة البيع خلال هذه الفترة دون حاجة الى تقديم إقرار شهرى.

ويتعين على المسجل أن يؤدى الضريبة المستحقة من واقع الإقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه ، أى أن يكون الإقرار مقترناً بسداد الضريبة واجبة الأداء.

ويترتب على عدم تقديم الإقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه وسداد الضريبة المستحقة من واقعه ما يلي:

أ. قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة المستحقة على المسجل وإخطاره بالسداد على النموذج رقم (١٤) ض.ع.م ، ويجب على المصلحة بيان الأسس التى استندت إليها فى هذا التقدير.

ب. تحميل المسجل بضريبة إضافية نظير التأخير فى السداد وتقديم الإقرار بواقع ٠,٥٪ عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ إخطار المسجل بالضريبة المقدرة وحتى يتم السداد.

ولقد نصت المادة (٤١) من القانون فى البند الأول منهاعلى أنه فى حالة تأخر المسجل فى تقديم الإقرار وأداء الضريبة مدة لا تجاوز ستين يوماً من انتهاء الميعاد المحدد لتقديمه يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز ألفى جنيه.

وتقضى المادة (٤٤) من القانون انه فى حالة تأخير المسجل عن ستين يوماً سالفة الذكر دون أن يقدم إقراره أو سداد الضريبة فإنه يعتبر متهرباً من الضريبة ويعاقب بالعقوبات الواردة بالمادة (٤٣) من القانون وهى الحبس مدة لا تقل عن (شهر) وبغرامة لا تقل عن (ألف جنيه) ولا تجاوز (خمسة آلاف جنيه) أو بإحدى هاتين العقوبتين وتعويض لا يجاوز مثل الضريبة، وفى حالة العود يجوز مضاعفة العقوبة والتعويض.

رابعاً: تعديل الإقرار الضريبى:

بعد تقديم الإقرار الضريبى الشهرى من المسجل تقوم مصلحة الضرائب بمراجعة كافة البيانات الواردة بهذا الإقرار من واقع الإطلاع على دفاتر ومستندات المنشأة، فإذا تبين عدم مطابقة ما ورد بهذا الإقرار مع تلك المستندات والدفاتر فمصلحة الضرائب لها حق تعديل الضريبة الواردة بالإقرار، وهذا الحق نصت عليه المادة (١٢) والمادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات وذلك فى الحالات التالية:

١. إذا توافر لدى المصلحة من الأدلة والقرائن ما يثبت ان ما جاء بالإقرار لا يعبر عن الواقع الفعلى بنشاط المسجل خلال فترة المحاسبة.
٢. إذا تبين للمصلحة أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقراره عن أية فترة محاسبية.

ومن الأسباب الرئيسية التى تؤدى الى تعديل الضريبة الواردة بالإقرارات ما يلى:

- الخطأ فى حساب قيمة المبيعات ووعاء الضريبة.
- الخطأ فى حساب الضريبة فقد تكون فئة الضريبة ٢٥٪ مثلا وحسبت ١٠٪ خطأ.
- إصدار فواتير مبيعات بدون ضريبة اعتقاداً بأنها معفاة مع عدم وجود مبرر قانونى لذلك.
- الخطأ فى قيمة التسويات السالبة عند حساب مردودات المبيعات بسبب عدم وجود إشعار يفيد ذلك.
- الخطأ فى حساب الضريبة القابلة للخصم من مشتريات المنشأة وذلك لتعدد أسباب قبول الخصم وشروطه.

إذا رأت مصلحة الضرائب على المبيعات إجراء تعديلات سواء كانت هذه التعديلات ينتج عنها زيادة الضريبة المستحقة أو تخفيضها فيجب إخطار المسجل بهذا التعديل على النموذج رقم (١٥) ض.ع.م وذلك خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة.

وهذا يعنى أن البيانات التى يدرجها المسجل فى إقراره تصبح مقبولة بصفة نهائية ولا يجوز تعديلها إذا انتهت مدة الثلاث سنوات دون أن تخطره المصلحة بأى تعديل على هذه البيانات.

وجدير بالذكر أن إخطار المسجل بالتعديل على النموذج رقم (١٥) ض.ع.م يتضمن التنبيه على المسجل بضرورة سداد الضريبة المستحقة من واقعه الى جانب ضريبة إضافية بواقع ٠,٥٪ عن كل أسبوع أو جزء من تاريخ هذا الإخطار وحتى يتم السداد.

وإذا تبين للمسجل عند استلامه نموذج التعديل أن هذا التعديل غير صحيح أو غير قانونى من وجهة نظره فإن القانون أتاح له فى المادة (١٧) أن يتقدم بتظلم خلال ثلاثون يوماً من تاريخ استلامه الإخطار بالتعديل.

وفى حالة رفض هذا التظلم من جانب المصلحة فالمسجل له الحق فى إحالة النزاع آلي لجان التوفيق خلال ستون يوماً من تاريخ إخطار المسجل بهذا الرفض من جانب المصلحة.

أما فى حالة مرور ستون يوماً بعد تقديم التظلم ولم تبت المصلحة فيه فيعتبر هذا فى حكم الرفض ، ويجب على المسجل ان يتقدم بطلب الإحالة للجان التوفيق خلال الستون يوماً لانتهاء مواعيد البت فى التظلم ولا ينتظر ان يصله إخطار من المصلحة بالرفض.

وإذا مرت المدد المقررة لرفض التظلم أو عدم البت فيه من قبل المصلحة دون ان يطلب المسجل إحالة النزاع الى
لجان التوفيق اصبح تقدير المصلحة نهائياً.
وفى جميع الأحوال يجوز مد المدد سالفة الذكر بقرار من وزير المالية.

مثـــال:

باستخدام بيانات المثال السابق المطلوب إعداد إقرار ضريبة المبيعات عن شهر ديسمبر ٢٠٠٣.

الحـــــــل

رقم التسجيل	الفترة	من	الى
	٢٠٠٣/١٢	١٢/١	١٢/٣١

الاسم: ....　　　　مقدم الى مأمورية: ......
العنوان: ....　　　　رقم نظام التجزئة : .....

المبيعات

فئة الضريبة	سلع	خدمات	اجمالى القيمة	الضريبة
٥٪	——	——	——	——
١٠٪	١٥٠٠٠٠	——	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠
٢٥٪	٢٠٠٠٠٠	——	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
صفر	——	——	——	——
إعفاء	١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	
			٥٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠
			+ تسويات ضريبية	(٥٠٠٠)
			الضريبة المستحقة	٦٠٠٠٠

المشتريات

بيان	فئة	محلية	مستوردة	إجمالى القيمة	الضريبة المخصومة
قابلة للخصم	٥٪	-----		--	---
	١٠٪	١٩٥٠٠٠		١٩٥٠٠٠	١٩٥٠٠
	٢٥٪	----		---	---
	٪				
إعفاء		٧٠٠٠٠		٧٠٠٠٠	
غير قابلة للخصم		٣٥٠٠٠		٣٥٠٠٠	---

		اجمالى		٣٠٠٠٠٠	١٩٥٠٠
		+ تسويات ضريبية			(٥٠٠)
		الضريبة المخصومة			١٩٠٠٠

بيان الضريبة(*)

(١) الضريبةالمستحقة على المبيعات	(٢) الضريبةالمخصومة	(٣) الضريبةالمستحقة	(٤) أىخصم من الإقرارات السابقة	(٥) دفع / خصم
٦٠٠٠٠	١٩٠٠٠	٤١٠٠٠	٤٠٠٠	٣٧٠٠٠

(*) يلاحظ أن الخانة (٤) تتضمن الرصيد الدائن للعميل فى الشهر السابق أن وجد (رصيد جارى المصلحة مدين) والخانة رقم (٥) تتضمن ناتج الفرق بين الضريبة المستحقة (٣) والخانة (٤).

وفى حالة استحقاق ضريبة على المسجل يشطب على خانة الخصم وفى حالة وجود رصيد دائن للمسجل (رصيد جارى المصلحة مدين) يشطب على جزء الدفع.

تحصيل وتوريد الضريبة

يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة فى المواعيد المنصوص عليها فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.وهناك اختلاف فى موعد التحصيل وأداء الضريبة بالنسبة للسلع المحلية والخدمات والسلع المستوردة، ويمكن إبراز ذلك على النحو التالى:

(١) قواعد تحصيل وأداء الضريبة بالنسبة للسلع المحلية:

فى هذه الحالة تتولى أجهزة التحصيل بمأموريات الضرائب المختصة إجراءات تحصيل الضريبة المستحقة على المسجل بنفسها مباشرة وذلك كما يلى:

- يلتزم المسجل بأداء الضريبة المستحقة عن كل فترة ضريبية وفق إقراره الشهرى وذلك في موعد أقصاه الشهرين التاليين لانتهاء الفترة الضريبية فيما عدا إقرار شهر أبريل ستؤدى الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو، وهذا يعنى أن هناك تلازما بين تقديم الإقرار وأداء الضريبة فلا يجوز تقديم الإقرار غير مصحوب بالسداد.

  وبالنسبة لسلع جدول (١) فتؤدى الضريبة خلال الشهر التالى لانتهاء الفترة الضريبية.
- يلتزم المسجل بسداد فرق الضريبة الناتج عن تعديل إقراره بمجرد تسلمه إخطار التعديل من المصلحة.

ويجوز لرئيس المصلحة بقرار منه تحديد إجراءات لتحصيل الضريبة تتفق والطبيعة الخاضعة لبعض السلع، كما يجوز له تحديد الجهة آلتي تتلقى الإقرار الشهرى والضريبة المستحقة ووسيلة السداد.

(٢) قواعد تحصيل وأداء الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة:

فى هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة على النحو التالى:

أ) السلع المستوردة بغرض الاتجار:

يتم سداد الضريبة المستحقة عن طريق المسجل المستورد فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وقت سداد الضريبة الجمركية ووفقاً للإجراءات الجمركية المقررة في هذا الشأن ، ولا يجوز الإفراج النهائى عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل. وكذلك عندما يقوم المستورد ببيع السلع المستوردة فى

السوق المحلى مع خصم كامل الضريبة السابق سدادها في مرحلة الإفراج الجمركى ، ويكون ملتزماً بأداء باقى المبلغ المتبقى لديه من الضريبة المستحقة على مبيعاته.

أى أن أداء تلك الضريبة يتم معظمه بوجه عام بشكل غير مباشر لمصلحة الضرائب على المبيعات حيث يتم توريدها عن طريق الجمارك هذا من جهة، أما الأخرى فيتم توريد المتبقى بشكل مباشر الى المصلحة عن طريق المسجل ذاته.

ب) الآلات والمعدات المستوردة للعملية الإنتاجية:

يجوز لرئيس المصلحة أو من ينيبه الإفراج المؤقت عن الآلات والمعدات الواردة للعملية الإنتاجية وفقاً لشروط السداد وفى الحدود وطبقاً للقواعد والضمانات التي يصدر بها قرار من وزير المالية ولا يتم خصم تلك الضريبة من الضريبة المستحقة على مبيعات المنشأة عن السلع والخدمات إلا بعد سداد كامل الضريبة.

وفى هذا الشأن صدر قرار وزير المالية رقم ٢٩٦ لسنة ٢٠٠٥ بقواعد سداد الضريبة العامة على المبيعات على الآلات والمعدات والذى يتضمن ما يلي:

أولاً: يكون سداد الضريبة المستحقة على الآلات والمعدات التي تستخدم في تأدية خدمة أو إنتاج سلعة معفاة من الضريبة وفقاً لما يأتى:

١) ٠,٥٪ من القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة على الآلات والمعدات تدفع عند الإفراج المؤقت عن الرسالة بالجمرك المختص.

٢) يسدد باقى مبلغ الضريبة المستحق على ٧ أقساط سنوية، يؤدى القسط الأول منها بعد انقضاء ثلاث سنوات من تاريخ الإفراج المؤقت، وفى حالة التأخر عن سداد آي من هذه الأقساط تستحق الضريبة الإضافية.

ثانيا: يكون سداد الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على الآلات والمعدات اللازمة للمشروعات تحت الإنشاء لإنتاج سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لما يأتي:

١) ٠,٥٪ من القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة على الآلات والمعدات تدفع عند الإفراج المؤقت عن الرسالة بالجمرك المختص.

٢) يسدد باقي مبلغ الضريبة المستحق خلال مدة لا تجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط.

ولا يجوز خصم الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات المفرج عنها مؤقتاً إلا بعد التأكد من سداد كامل مبلغ الضريبة المستحقة على تلك الآلات والمعدات، وعلى صاحب الشأن إخطار مصلحة الضرائب على المبيعات بتاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط خلال خمسة عشر يوماً وإلا حل كامل الضريبة، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة الإضافية.

ثالثاً: يشترط للتمتع بأى من نظامى السداد المنصوص عليهما تقديم آي من الضمانات الآتية:

١) خطاب ضمان مصرفي أو أمانة نقدية بقيمة الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على الآلات والمعدات.

٢) إقرار بضمان أصول المنشأة وفروعها لسداد الضريبة المستحقة على الآلات والمعدات.

٣) أية ضمانات أخرى تقبلها مصلحة الجمارك.

رابعاً: لا يجوز التصرف في الآلات أو المعدات المستحقة عليها الضريبة إلا بعد إخطار مصلحة الضرائب على المبيعات بخطاب مسجل بعلم الوصول وسداد

باقى الضريبة المستحقة، وفى حالة المخالفة يتعين سداد كامل الضريبة والضريبة الإضافية المستحقة قانوناً .

ولا يجوز الإفراج النهائى عن الآلات والمعدات إلا بعد سداد كامل الضريبة المستحقة.

(٣) قواعد تحصيل وأداء الضريبة بالنسبة للخدمات:

الأصل أن يتم تحصيل وأداء الضريبة على الخدمات الخاضعة للضريبة طبقاً لقواعد تحصيل وأداء الضريبة على السلع سواء أكانت محلية أو مستوردة، إلا انه قد يحدث أن تكون الخدمة ذات طبيعة مستمرة (أى الخدمات التى تؤدى بصفة منتظمة وغير منتظمة لتحقيق احتياجات المستفيدين منها كخدمات التليفون والفاكس والتلكس)، حيث يقوم مؤدى تلك الخدمة بإصدار الفاتورة سنوياً أو نصف سنوية وما الى ذلك، فى مثل هذه الحالات يتم تحصيل وأداء الضريبة وفقاً لمواعيد إصدار الفواتير من مؤديها.

التأخر فى سداد الضريبة:

فى حالة عدم قيام المسجل بأداء الضريبة فى الموعد المحدد يكون ملتزماً بسداد ضريبة إضافية بواقع ٠,٥٪ من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلى نهاية الفترة المحددة للسداد. ويتم تحصيل هذه الضريبة مع الضريبة الأصلية وبذات إجراءاتها.

ويكون للمصلحة الحق فى اتخاذ إجراءات الحجز الإداري للحصول على الضريبة والضريبة الإضافية وأى مستحقات أخرى فى حالة عدم سدادها فى المواعيد المقررة.

حالات تطبيقيـــة

التطبيق الأول:

أولاً:

(١) من المطالب بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات ؟ وهل يمكن التسجيل في حالة عدم بلوغ حد التسجيل ؟

(٢) ما هو حد التسجيل بالنسبة لمكلف نشاطه الاتجار في أجهزة الكمبيوتر وصيانتها وعمل برامج محملة على ديسكات ؟

ثانياً: من البيانات التالية صور ملخص الضريبة العامة على المبيعات لإحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر مارس ٢٠٠٠:

(١) بلغت قيمة المدخلات والمستلزمات المشتراة من السوق المحلى من بائع مسجل ٩٠ ألف جنيه بيانها كالتالى:

٦٠ ألف جنيه مشتريات خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ استخدمت في صناعة مخرجات تم بيعها بمبلغ ٣٠٠ ألف جنيه (منها ١٤٠ ألف جنيه من السلعة س الخاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪ ، ١٠٠ ألف جنيه من السلعة ص التي تم تصديرها للخارج والباقى من السلعة ع المعفاة من الضريبة).

٢٠ ألف جنيه مشتريات واردة بالجدول (١) خاضعة للضريبة بسعر ٥٪ (منها ١٥ ألف جنيه استخدمت في تصنيع سلع تم بيعها بمبلغ ٥٠ ألف جنيه لإحدى المنشآت بالمنطقة الحرة ببورسعيد للاستخدام في الإنتاج).

الباقى مشتريات معفاة من الضريبة.

(٢) بلغت قيمة السلع المستوردة من الخارج (من غير سلع الجدول (١)) ٢٠٠ ألف جنيه، وقامت المنشأة ببيعها خلال شهر أبريل بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه (سعر الضريبة الجمركية ٢٠٪ وضريبة المبيعات ١٠٪).

(٣) بلغ مجموع الضريبة في يومية مردودات المبيعات ٦٠٠ جنيه وفى يومية مردودات المشتريات ٨٠٠ جنيه (منها ٥٥٠ جنيه قابلى للخصم).

(٤) رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب أول الشهر ٤٠٠ جنيه (دائن).

التطبيق الثانى:

أولاً:

(١) ما هي المعاملة الضريبية للدفعة المقدمة عن أمر توريد سلع، علماً بأن التوريد يتم على دفعات ؟

(٢) تاجر يتعامل في سلع الجدول رقم (١) فقط ، فهل هو مطالب بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات ؟

ثانياً: فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك عن شهر أبريل ٢٠٠٢:

(١) بلغت قيمة المدخلات والسلع المصنعة (من غير سلع الجدول (١)) المشتراة من السوق المحلى من بائع مسجل ٨٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ وقد استخدمت في صناعة مبيعات قيمتها ٢٠٠ ألف جنيه (منها ١٠٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ ، ٢٠ ألف جنيه بسعر ٢٥٪ ، ٣٠ ألف جنيه تم تصديرها للخارج، والباقى معفى من الضريبة).

(٢) بلغت تكلفة الاستيراد للسلع المستوردة من الخارج (من غير سلع الجدول (١)) ٥٠ ألف جنيه ، استخدم منها ما قيمته ٢٠ ألف جنيه في إنتاج سلع مصدرة للخارج قيمتها ١٠٠ ألف جنيه، والباقى تم بيعه في السوق المحلى بعد إضافة تكاليف متنوعة قدرها ٢٠٠٠ جنيه وهامش ربح ٢٠٪ (علماً بأن الضريبة الجمركية ٣٠٪ وضريبة المبيعات ١٠٪).

(٣) رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب أول الشهر ٥٠٠٠ جنيه (دائن).

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة على المبيعات عن شهر أبريل ٢٠٠٢.

التطبيق الثالث:

أولاً:

(١) ما المقصود بالمسجلين بصفة اختيارية ؟ وما الحكمة من نظام التسجيل الاختياري ؟

(٢) أذكر كيفية تحديد وعاء الضريبة لكل مما يلي:

- السلع المستوردة المعفاة كلياً من الضريبة الجمركية.
- السلع المصنعة في المناطق الحرة الداخلة الي البلاد.
- السلع المباعة بنظام التقسيط.

ثانياً: البيانات التالية متعلقة بإحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر نوفمبر ٢٠٠٤:

(١) **المبيعات**: ٥٠ ألف جنيه من السلعة س الخاضعة للضريبة بسعر ٥٪ ، ٣٠ ألف جنيه من السلعة ص الخاضعة بسعر ١٠٪ ، ٤٠ ألف جنيه من السلعة ع

الخاضعة بسعر ٢٥٪ ، ٦٠ ألف جنيه من السلعة ك التى تم تصديرها للخارج ، ٧٠ ألف جنيه من السلعة ل معفاة.

(٢) **مردودات المبيعات**: ٤٠٠٠ج من السلعة س ، ٣٠٠٠ج من السلعة ع.

(٣) **المشتريات من المواد والمستلزمات السلعية**:١٥ ألف جنيه خاضعة للضريبة واستخدمت فى إنتاج السلعة س (منها ٧٠٠٠ج من بائع غير مسجل) ، ٢٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة ومشتراة من بائع مسجل بخصم تجارى ٢٪ واستخدمت فى إنتاج السلعتين ص ، ل ،١٤ ألف جنيه من سلع خاضعة للضريبة ومن بائع مسجل واستخدمت فى إنتاج السلعة ك.

(٤) تم نقل المشتريات الي المصنع من خلال شركة متخصصة بتكلفة ١٢٠٠ جنيه وضريبة مبيعات ١٠٪.

فإذا علمت أن:

أ. السلع المباعة من غير السلع الواردة بالجدول (١).

ب. سعر الضريبة على السلع المشتراة ١٠٪.

ج. رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات فى أول الشهر ٥٠٠٠ج (دائن).

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات عن شهر نوفمبر.

التطبيق الرابع:

أولاً:

(١) هل يتم خصم الضريبة المسددة على المشتريات من المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار عما تم استخدامه أو بيعه فقط أم يتم خصم الضريبة المسددة على المشتريات بالكامل ؟

(٢) ما هو موقف بضاعة الأمانة من الضريبة العامة على المبيعات ومتى يتم إثباتها بالإقرار ؟

ثانياً: من البيانات التالية صور ملخص الضريبة على المبيعات لمنشأة صناعية مسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك عن شهرمايو ٢٠٠٢:

(١) قيمة السلع المباعة (من غير سلع الجدول (١)) ٢٠٠ ألف جنيه كالتالى:

٦٠ ألف جنيه من السلعة س خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪.

١١٠ ألف جنيه من السلعة ص خاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪.

٣٠ ألف جنيه من السلعة ع معفاة من الضريبة .

(٢) قيمة المواد والسلع المشتراة (من غير سلع الجدول (١)) ٨٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ بيانها كالتالى:

٧٠ ألف جنيه استخدمت في إنتاج السلعة س (منها ٢٠ ألف جنيه من بائع مسجل).

١٠ آلاف جنيه استخدمت في إنتاج السلعتين ص،ع (منها ٣٠٠٠ جنيه من بائع غير مسجل).

(٣) مردودات المبيعات ٤٠٠٠ جنيه (منها ٢٥٠٠ جنيه من مبيعات السلعة س والباقى من مبيعات السلعة ع)، مردودات المشتريات ٥٠٠٠ جنيه مشتراة من بائع مسجل من بائع مسجل.

(٤) قيمة السلع المستوردة من الخارج (من سلع الجدول (١)) وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية ٤٠ ألف جنيه، تم بيعها بمبلغ ٧٥ ألف جنيه (الضريبة الجمركية ٢٠٪ وضريبة المبيعات ١٠٪).

(٥) رصيد حساب جارى مصلحة الضرائب أول الشهر ٣٠٠٠ جنيه (مدين).

التطبيق الخامس:

أولاً:

(١) " تختلف الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة عن غيرها من السلع المصنعة محلياً " علق على هذه العبارة.

(٢) ما هي أحكام المخالفات بالنسبة للسلع المستوردة ؟ وهل تختلف عن مثيلتها بالنسبة للسلع المحلية الصنع ؟

ثانياً: قام أحد المستوردين المسجلين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات باستيراد إحدى السلع (غير الواردة بالجدول رقم (١)) بلغت قيمتها بالبيان الجمركي مبلغ ٦٠٠٠٠ج وقد بلغت الضريبة الجمركية عليها مبلغ ١٢٠٠٠ج، ١٠٠٠ جنيه رسوم وضرائب أخرى ، كما قام بسداد مبلغ ٣٠٠٠ج تكاليف إضافية وخلافه، وقد تم بيع تلك السلعة للعملاء بهامش ربح ١٥٪.

المطلوب:

أ) تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات.

ب) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.

ج) تصوير حـ / جارى مصلحة الضرائب على المبيعات مع الشرح والتعليق علماً بأن سعر الضريبة على المبيعات ١٠٪.

التطبيق السادس:

أولاً:

(١) ما هو موقف الهدايا والجوائز التي تكون في شكل سلع مجانية تقدم لرواد المحل ؟

(٢) اذكر الحالات التي لا يسمح فيها بخصم الضريبة المسددة على المدخلات.

ثانياً: فيما يلى البيانات الخاصة بأحد الفنادق السياحية عن شهر يناير:

١. بلغت قيمة الخدمات التى تم إدارتها عن طريق أقسام الفندق للنزلاء خلال الشهر ٦٥ ألف جنيه.
٢. بلغت قيمة الخدمات التى أديت لرواد الفندق فى نفس الشهر ١٠٠ ألف جنيه منها ٢٠ ألف جنيه قيمة حفلات، ٥٠٠٠ج وجبات سريعة بنظام التيك أواى.
٣. بلغت قيمة إشعارات الخصم الصادرة بالخصم المسموح به لعملاء الفندق ٥٠٠٠ج (غرف مجانية لفوج سياحى).
٤. بلغت إيرادات السوبر ماركت الذي يدار من خلال الفندق ٢٥ ألف جنيه.
٥. بلغت الضريبة المسددة على المدخلات اللازمة لأداء الخدمات داخل الفندق ٧٠٠٠ جنيه، كما بلغت قيمة الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركى على بعض الآلات والمعدات التي تم استيرادها لأغراض النظافة والمطبخ وخلافه ١٢ ألف جنيه.

المطلوب:

إعداد ملخص الضريبة على المبيعات مع الشرح، علماً بأنه:

- يتم حساب رسم تنمية موارد على الحفلات بمعدل ٢٪، ومقابل الخدمة ١٢٪
- رصيد حـ / جارى مصلحة الضرائب ٤٠٠ج (مدين).
- ضريبة المبيعات على خدمات الفنادق ١٠٪.

التطبيق السابع:

أولاً:

(١) مستورد مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات أفرج عن رسالة من الجمارك يوم ٢٠٠٤/٦/٦ ، باع نصفها خلال شهر ٢٠٠٤/٦ والنصف الآخر بعد ٢٠٠٤/٧/١ فما هو موقفه الضريبى ؟

(٢) كيف يتم رد الضريبة المسددة عن سلعة تم شراؤها من تاجر بنظام الفيزا كارت لمشترى أجنبى مغادر للبلاد ؟

ثانياً: فيما يلي البيانات الخاصة بمنتج صناعى مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات ولدية منفذ بيع بالتجزئة ويتبع نظام التجزئة رقم (٢) وذلك عن شهر مارس:

(١) بلغت جملة المبيعات عن طريق المصنع خلال الشهر ٦٠ ألف جنيه على أساس ٤٠ ألف جنيه للسلع (أ) الخاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ (منها ما قيمته ٥٠٠٠ جنيه هدايا) ، ٢٠ ألف جنيه للسلعة (ب) المعفاة من الضريبة.

(٢) بلغ إجمالي المتحصلات بمنفذ البيع " بدون فواتير " ٢٥ ألف جنيه منها ١٢ ألف جنيه من السلعة (أ) والباقى من السلعة (ب).

(٣) بلغت مردودات المبيعات خلال الشهر ٢٠٠٠جنيه من السلعة (أ) ، ١٠٠٠ جنيه من السلعة (ب).

(٤) بلغت جملة المشتريات من المواد والمستلزمات السلعية ٣٠ ألف جنيه بيانها كالتالى:

- ١٢ ألف جنيه مشتريات خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ استخدمت في إنتاج السلعة (أ) منها ٤٠٠٠ جنيه من بائع غير مسجل (رد منها ما قيمته ١٠٠٠ جنيه لوجود عيوب فنية).
- ١٨ ألف جنيه مشتريات خاضعة للضريبة بسعر ٥٪ مشتراة من بائع مسجل استخدمت في إنتاج السلعتين(أءب).

المطلوب: أ) إجراء قيود اليومية اللازمة.
ب) إعداد ملخص الضريبة على المبيعات عن شهر مارس علماً بأن رصيد حساب جارى مصلحة الضرائب أو ل الشهر ١٠٠ جنيه (مدين).

التطبيق الثامن:

أولاً:

(١) تاجر اشترى سلعة من منتج مسجل ولكن الفاتورة كانت شاملة ضريبة المبيعات وغير موضح بها فئة وقيمة الضريبة هل يمكن له خصم الضريبة ؟

(٢) هل تاجر التجزئة ملزم بإصدار فاتورة ضريبية عند كل عملية بيع ؟

ثانياً: منتج صناعى للغسالات الكهربائية مسجل لدى مصلحة ضرائب المبيعات، ولديه منفذ بيع قطع غيار للغسالات بالتجزئة ، وكانت معاملاته خلال شهر مايو ٢٠٠٢ كما يلى:-

- قام ببيع عدد ١٥ غسالة كهربائية قيمة الغسالة الواحدة ١٣٠٠ج.

- الضريبة القابلة للخصم ٢٥٠٠ج عن مشتريات قيمتها ٢٥ ألف جنيه.
- الضريبة غير القابلة للخصم ٧٥٠ج عن مشتريات قيمتها ٧٥٠٠ ج.
- مشتريات بدون فواتير قيمتها ٤٠٠٠ج.
- مبيعاته من قطع الغيار بمنفذ البيع قيمتها ١١ ألف جنيه بدون فواتير ، ويتبع نظام التجزئة رقم (١).
- إيراداته من إصلاح وصيانة الغسالات ونقلها ٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب: أ. حساب الضريبة واجبة الأداء (سعر الضريبة ١٠٪).

ب. إعداد الإقرار الضريبى عن شهر مايو.

التطبيق التاسع:

أولاً:

(١) وضح المعاملة الضريبية لكل من:

- السلع والخدمات آلتي يتم استعمالها والاستفادة منها لأغراض شخصية أو خاصة.
- سلع الجدول رقم (١) إذا استخدمت كمدخلات في إنتاج سلعة أخرى خاضعة للضريبة.
- الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج.

(٢) اذكر الحالات التي يمكن فيها للمصلحة أن تقوم بتقدير قيمة السلع الخاضعة للضريبة ؟

ثانياً: فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بأحد المستوردين المسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك عن شهر ديسمبر:

أولاً: سلع مستوردة خلال شهر ديسمبر:

٣٠٠٠٠ج القيمة بالبيان الجمركى للسلعة س، وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ٢٠٠٠ج ثم تم بيعها خلال الشهر بهامش ربح ١٥٪.

٢٠٠٠٠ج القيمة بالبيان الجمركى للسلعة ص، وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ١٠٠٠ج ولم يتم بيعها حتى نهاية الشهر.

ثانياً: سلع مستوردة خلال الشهر السابق (نوفمبر) وافرج عنها فى الجمارك:

٥٠٠٠٠ج القيمة بالبيان الجمركى للسلعة ع، وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ٤٠٠٠ج، وتم بيعها خلال شهر ديسمبر بهامش ربح قدره ٢٠٪.

فإذا علمت ما يلى:

١. السلع المستوردة من غير السلع الواردة فى جدول (١).

٢. سعر الضريبة الجمركية ٢٠٪ والضريبة على المبيعات ١٠٪.

٣. سدد المستورد ما عليه لمصلحة الضرائب على المبيعات.

المطلوب:

أ. تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات.

ب. إجراء قيود اليومية اللازمة.

ج. تصوير حـ / جارى مصلحة الضرائب على المبيعات علماً بأن رصيد المستورد فى أول الشهر دائن بمبلغ ٢٠٠٠ج.

د. إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات.

التطبيق العاشر:

أولاً: أذكر صحة أو خطأ العبارات الآتية مع تصحيح الخطأ:

- في حالة تصدير السلع يجوز استرداد الضريبة السابق سدادها، وفى أحيان أخرى يجوز خصمها من الضريبة المستحقة على المبيعات.
- التأخير في أداء الضريبة عن ميعاد تقديم الإقرار مجرد مخالفة وليست تهرباً.
- يلتزم المستورد بتقديم الإقرار الضريبى حتى في حالة عدم استيراد سلعاً خلال الشهر.
- يشمل حد التسجيل السلع المعفاة والسلع الخاضعة للضريبة.
- تاجر سلع الجدول رقم (١) غير مطالب بالتسجيل.
- يشترط أن يؤدى المنتج الصناعى نشاطه بصورة اعتيادية وليس عرضية حتى يخضع للضريبة العامة على المبيعات.

ثانيا: من البيانات التالية المطلوب إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات لإحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك عن شهر ديسمبر:

١. المبيعات النقدية ١٤٠ ألف جنيه (منها ٥٠ ألف من السلعة س خاضعة للضريبة بسعر ٥٪، ٧٠ ألف جنيه من السلعة ص خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪، والباقى من سلع تم تصديرها للخارج).

٢. المبيعات الآجلة ١١٠ ألف جنيه (منها ٣٠ ألف جنيه من السلعة ع خاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪ ، والباقى من السلعة ل المعفاة من الضريبة).

٣. مردودات المبيعات النقدية ألف جنيه من السلعة س، ٣ آلاف جنيه من السلعة ص ، ٨ آلاف جنيه من السلعة ل.

٤. المشتريات النقدية ١٢٠ ألف جنيه بياناتها كما يلى:

٥٠ ألف جنيه سلع محلية من غير السلع الواردة فى جدول (١) خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ ومشتراة بخصم تجارى ٤٪ (منها ٢٠ ألف جنيه من بائع غير مسجل).

٤٠ ألف جنيه سلع محلية واردة بالجدول رقم (١) خاضعة للضريبة بسعر ٥٠٪ ومشتراة من بائع مسجل (منها خمسة آلاف جنيه استخدمت فى تصنيع السلع المصدرة).

٨ آلاف جنيه سلع محلية معفاة من الضريبة.

٢٢ ألف جنيه التكلفة الإستيرادية لسلع مستوردة خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪.

٥. قيمة الآلات المستوردة من الخارج للاستخدام فى الإنتاج (إنتاج جميع السلع) ٨٠ ألف جنيه حسبت عليها ضريبة جمركية بمعدل ٢٠٪ وضريبة مبيعات بمعدل١٠٪ تم سدادها بالكامل.

٦. رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات أول الشهر ٦٠٠٠ج (دائن).

التطبيق الحادى عشر:

المطلوب إعداد الإقرار الضريبى وتحديد الضريبة واجبة الأداء عن شهر يوليو لأحد تجار التجزئة الذي يتبع نظام رقم (٣) في ضوء البيانات الآتية:

المشتريات شاملة الضريبة:

٦٦٠٠ ج مشتريات بفئة ١٠٪ بفواتير ضريبية.

٥٠٠٠ ج مشتريات بفئة ٢٥٪ بفواتير ضريبية.

٢١٠٠ ج مشتريات بفئة ٥٪ بدون فواتير.

٥٠٠٠ ج مشتريات من سلع الجدول (١) بفواتير ضريبية.

١٨٧٠٠ ج أجمالي المشتريات.

المبيعات:

أجمالي المتحصلات من المبيعات خلال الشهر ٢٢ ألف جنيه.

التطبيق الثانى عشر:

من البيانات التالية صور ملخص الضريبة العامة على المبيعات لإحدى المنشآت المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر ديسمبر:

١. المبيعات النقدية ٢٠٠٠٠٠ج (منها ٨٠٠٠٠ج من السلع س خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪، ٧٠٠٠٠ج من السلعة ص خاضعة للضريبة بسعر ٥٪ والباقى من السلعة ع تم تصديرها للخارج.
٢. المبيعات الآجلة ١٠٠٠٠٠ج (منها ٦٠٠٠٠ج من سلعة ن خاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪ ، ١٥٠٠٠ ج من السلعة س والباقى من السلعة ل معفاة من الضريبة)
٣. مردودات مبيعات من السلعة ص ٥٠٠٠ج، ٣٠٠٠ج من السلعة ن.
٤. المشتريات النقدية ١٥٠٠٠٠ج بيانها كالتالى:

- ٦٠٠٠٠ج من سلع محلية من غير السلع الواردة فى الجدول (١) خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ مشتراة من بائع مسجل واستخدمت فى تصنيع السلعتين س،ل)
- ٢٠٠٠٠ج سلع محلية من غير السلع الواردة فى الجدول (١) وخاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ ومشتراة بخصم تجارى ٦٪ (منها ٥٠٠٠ج مشترياه من بائع غير مسجل) واستخدمت فى تصنيع السلعة ص.
- ٤٠٠٠٠ سلع محلية واردة فى الجدول (١) خاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪ ومشتراة من بائع مسجل (منها ١٢٠٠٠ج استخدمت فى تصنيع السلع المصدرة والباقى فى تصنيع السلعة ن).
- ٢٠٠٠٠ج سلع محلية معفاة من الضريبة.

٥. تبلغ القيمة بالبيان الجمركى لسلعة مستوردة من الخارج ٣٠٠٠٠ج، انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة ٤٠٠٠ج ولم يتم بيعها بعد علماً بأنها تخضع للضريبة الجمركية بسعر ٢٠٪ وضريبة مبيعات ١٠٪.

٦. تبلغ القيمة بالبيان الجمركى لآلات ومعدات مستوردة بغرض استخدامها فى إنتاج السلع الخاضعة للضريبة ١٠٠٠٠٠ج تخضع لضريبة جمركية بسعر ٢٠٪ وضريبة مبيعات ١٠٪ تم سدادها بالكامل.

٧. رصيد حساب المنشأة أول الشهر مدين بمبلغ ٥٠٠٠ج.

التطبيق الثالث عشر:

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بمصنع الجهاد الذى يقوم بإنتاج سلعة خاضعة لضريبة المبيعات (من غير السلع الواردة بالجدول رقم (١) عن شهر مارس علماً بأن سعر الضريبة هو ١٠٪) :

١. بلغت قيمة المشتريات النقدية من بائع مسجل بمبلغ ٥٠٠٠٠ج وقد ارتد منها نقداً ٦٠٠٠ج.
٢. ورد إخطار للمصنع من البائع ان هناك نقص للمصنع فى قيمة بعض الأصناف المشتراة بمبلغ ٣٠٠٠ج ، وزيادة مستحقة فى قيمة البعض الأخر بلغت ٢٠٠٠ج.
٣.بلغت قيمة مبيعات المصنع خلال الشهر ٩٠٠٠٠ج منها ٢٠٪ مبيعات آجلة.
٤. عند جرد مخازن الأصناف المشتراة اتضح وجود عجز فى بعض الأصناف قيمته ١٠٠٠ج.

المطلوب:

أ) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.
ب) إعداد ملخص الضريبة على المبيعات والإقرار الضريبى.

التطبيق الرابع عشر:

فيما يلى البيانات الخاصة بمنتج صناعى مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر مايو:

١. بلغت جملة المبيعات خلال الشهر ٥٠٠٠٠ج على أساس ٣٠٠٠٠ج للسلعة (أ) الخاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ (منها ما قيمته ٥٠٠٠ج كهدايا لإحدى الجهات الحكومية)، و ٢٠٠٠٠ج للسلعة (ب) المعفاة من الضريبة.

٢. بلغت مردودات المبيعات خلال الشهر ٢٠٠٠ج للسلعة (أ) و١٠٠٠ ج للسلعة (ب).

٣. بلغت جملة مشتريات (مدخلات) المنتج خلال الشهر ١٥٠٠٠ج على أساس ٨٠٠٠ج مدخلات خاضعة للضريبة (بسعر١٠٪) واستخدمت فى إنتاج السلعة (أ) منها ٣٠٠٠ج من بائع غير مسجل (رد منها ما قيمته ٥٠٠ج لوجود عيوب فنية)، ٧٠٠٠ج مدخلات خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ مشتراة من بائع مسجل استخدمت فى إنتاج السلعة (ب).

المطلوب:

أ) إجراء قيود اليومية اللازمة.

ب) إعداد ملخص الضريبة على المبيعات علماً بأن رصيد حـ/ جارى المصلحة ١٠٠ج مدين.

ج) إعداد إقرار الضريبة العامة على المبيعات لشهر مايو.

التطبيق الخامس عشر:

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك فى شهر نوفمبر:

أولاً: بلغت قيمة السلع المصنعة (من غير السلع الواردة بجدول (١)) المشتراة من السوق المحلى من بائع مسجل ٨٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪

وقد استخدمت فى صناعة مخرجات قيمتها ٢٠٠ ألف جنيه (منها ١٠٠ ألف خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪، ٢٠ ألف جنيه بسعر ٢٥٪ ، ٣٠ ألف تم تصديرها للخارج، والباقى معفى من الضريبة).

ثانياً: بلغت قيمة السلع المستوردة من الخارج (من غير السلع الواردة بالجدول رقم (١)) وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية ٥٠ ألف جنيه وقد

انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ٨٠٠٠ج وقد قامت المنشأة ببيعها خلال الشهر بهامش ربح ٢٠٪.

ثالثاً: بلغت قيمة المعدات المباعة لإحدى المشروعات داخل المنطقة الحرة ببورسعيد للاستخدام فى الإنتاج ١٠٠ ألف جنيه علماً بأن قيمة المدخلات الداخلة فى صناعتها ٢٢ ألف جنيه بعد إضافة ضريبة المبيعات ١٠٪.

رابعاً: رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب أول الشهر ٩٠٠٠ج (دائن).

خامساً: تخضع السلع المستوردة من الخارج لضريبة جمركية ٢٠٪ وضريبة مبيعات ١٠٪.

المطلوب:

إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات عن شهر نوفمبر.

محتويات الكتاب